

Міністерство освіти і науки України
Харківський національний економічний університет

*Присвячується 80-річчю заснування
Харківського національного економічного університету*

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

Навчальний посібник

Харків
ВД «ІНЖЕК»
2010

ББК 65.9(2)261.3

П 44

*Рекомендовано до видання рішенням вченої ради
Харківського національного економічного університету (протокол № 7 від 25.05.2010 р.)*

Рецензенти: **Алексєєв І. В.** – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів Національного університету «Львівська політехніка»;
Галушко О. С. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів Національного гірничого університету, Заслужений діяч науки і техніки України.
Федосов В. М. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів Київського національного економічного університету ім. В. Гетьмана, Заслужений діяч науки і техніки України.

Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій. Навчальний посібник. /
П 44 Під редакцією д-ра екон. наук, проф. Іванова Ю. Б., д-ра екон. наук, проф. Майбу-
рова І. А. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2010. – 492 с. Укр. мова

Авторський колектив:

Ю. Б. Іванов, І. А. Майбуров, Г. О. Агарков, В. П. Вишневський, О. В. Вієцька, К. В. Давискіба,
О. Д. Данілов, О. М. Десятнюк, Г. М. Дорожкіна, О. О. Єрмакова, В. В. Карпова, А. І. Крисоватий,
О. В. Лук'яненко, В. М. Мельник, Т. В. Меркулова, О. Є. Найденко, О. І. Погорлицький,
А. М. Соколовська, О. М. Тищенко, В. Д. Чекіна, К. І. Швабій, Т. Ф. Юткіна

ISBN 978-966-392-299-7

У навчальному посібнику, підготовленому провідними фахівцями України та Росії, розглянуті теоретичні та прикладні аспекти реалізації податкової політики. Визначені концептуальні засади реалізації в податковій політиці принципів ефективності та справедливості, вплив податкової політики на економічне зростання. Розкрито зміст інструментарію реалізації податкової політики й ключові проблеми реформування системи оподаткування, податкового адміністрування та протидії тіньовій економіці. Розглянуто проблеми розвитку податкової політики в умовах глобалізаційних процесів.

Рекомендовано для використання в навчальному процесі й для самостійної підготовки магістрів спеціальності «Оподаткування», інших спеціальностей напрямку «Фінанси і кредит». Видання призначене також для викладачів, аспірантів, науковців, слухачів системи післядипломної освіти, а також для фахівців-практиків, працівників податкових органів, аудиторів, податкових консультантів.

В учебном пособии, подготовленном ведущими специалистами Украины и России, рассмотрены теоретические и прикладные аспекты реализации налоговой политики. Определены концептуальные основы реализации в налоговой политике принципов эффективности и справедливости, влияние налоговой политики на экономический рост. Раскрыто содержание инструментария реализации налоговой политики, ключевые проблемы реформирования системы налогообложения, налогового администрирования и противодействия теневой экономике. Рассмотрены проблемы развития налоговой политики в условиях глобализации.

Рекомендовано для использования в учебном процессе и для самостоятельной подготовки магистров специальности «Налогообложение», других специальностей направления «Финансы и кредит». Издание предназначено также для преподавателей, аспирантов, научных работников, слушателей системы последипломного образования, а также для специалистов-практиков, работников налоговых органов, аудиторів, налоговых консультантов.

ББК 65.9(2)261.3

ISBN 978-966-392-299-7

© Колектив авторів, 2010

© ВД «ІНЖЕК», 2010

ЗМІСТ

Вступ	7
Розділ 1. Методологія формування податкової політики.....	13
1.1. Мета й завдання податкової політики	13
1.2. Податкова політика в системі державного регулювання економіки.....	27
1.3. Принципи державної податкової політики	33
1.4. Типи й методи податкової політики	43
1.5. Механізм реалізації податкової політики.....	51
1.6. Податкова політика в контексті теорії інституціоналізму	60
1.7. Податкові реформи як результат змін податкової політики	66
1.8. Податкова політика й макроекономічна нестабільність	71
Література для самостійної роботи до розділу 1	84
Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної податкової політики.....	87
2.1. Ефективна податкова політика.....	87
2.2. Справедлива податкова політика.....	104
2.3. Узгодження принципів ефективності і справедливості в оподаткуванні	114
2.4. Пошук податкової межі як результат компромісу між ефективністю й справедливістю	123
2.5. Теоретичні основи визначення податкового навантаження	131
2.6. Методи оцінки й показники податкового навантаження	145
Література для самостійної роботи до розділу 2.....	158
Розділ 3. Податкова політика та економічне зростання	161
3.1. Податки та економічний розвиток.....	161
3.2. Вплив оподаткування доходів на трудову активність і заощадження.....	168
3.3. Формування податкової політики, орієнтованої на економічне зростання.....	175
3.4. Вплив податків на розвиток міжнародної торгівлі	191
3.5. Податкова політика в умовах фінансово-економічної кризи	201
Література для самостійної роботи до розділу 3.....	215
Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики.....	218
4.1. Податкова політика як інструмент реалізації регулюючої функції податків	218
4.2. Інструменти податкового регулювання	227
4.3. Податкове стимулювання інноваційно-інвестиційних процесів	250
4.4. Податкова підтримка розвитку малого бізнесу.....	259

4.5. Соціальні аспекти податкової політики	267
4.6. Екологічне регулювання	278
Література для самостійної роботи до розділу 4.....	287
Глава 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів.....	290
5.1. Проблеми й перспективи розвитку оподаткування прибутку підприємств.....	290
5.2. Формування ефективної системи податкової амортизації в Україні.....	299
5.3. Оцінка результатів реформи оподаткування доходів фізичних осіб в Україні та шляхи її розвитку	309
5.4. Проблеми справляння податку на додану вартість	318
5.5. Фіскально-регулюючий потенціал акцизного оподаткування.....	325
5.6. Проблеми та перспективи розвитку в Україні майнового оподаткування.....	340
5.7. Розвиток системи оподаткування природокористування та природоохоронної діяльності.....	348
Література для самостійної роботи до розділу 5.....	359
Розділ 6. Ключові проблеми податкового адміністрування й протидії тіньовій економіці	363
6.1. Державне податкове адміністрування	363
6.2. Податкове адміністрування: проблеми для платників податків.....	370
6.3. Ідентифікація й управління податковими ризиками.....	377
6.4. Напрямки модернізації державної податкової служби	385
6.5. Податкова культура та проблеми її формування.....	390
6.6. Тіньова економіка як системна загроза реалізації ефективної податкової політики	399
6.7. Фактори впливу на масштаби ухилення від оподаткування.....	408
6.8. Податкове навантаження на підприємство як ключовий фактор ухилення від оподаткування	416
Література для самостійної роботи до розділу 6.....	425
Розділ 7. Податкова політика в умовах глобалізації.....	427
7.1. Корекція національної податкової політики під впливом глобалізаційних процесів.....	427
7.2. Міжнародна податкова конкуренція.....	436
7.3. Проблема міжнародного подвійного оподаткування.....	448
7.4. Світова Організація Торгівлі та податкова політика України	456
7.5. Податкова політика України в контексті європейської інтеграції	473
Література для самостійної роботи до розділу 7.....	485

4.4. Налоговая поддержка развития малого бизнеса.....	259
4.5. Социальные аспекты налоговой политики.....	267
4.6. Экологическое регулирование.....	278
Литература для самостоятельной работы к разделу 4	287
Раздел 5. Актуальные вопросы совершенствования взимания отдельных налогов и сборов	290
5.1. Проблемы и перспективы развития налогообложения прибыли предприятий	290
5.2. Формирование эффективной системы налоговой амортизации в Украине.....	299
5.3. Оценка результатов реформы налогообложения доходов физических лиц в Украине и пути ее развития	309
5.4. Проблемы взимания налога на добавленную стоимость.....	318
5.5. Фискально-регулирующий потенциал акцизного налогообложения.....	325
5.6. Проблемы и перспективы развития в Украине имущественного налогообложения	340
5.7. Развитие системы налогообложения природопользования и природо-охранной деятельности	348
Литература для самостоятельной работы к разделу 5	359
Раздел 6. Ключевые проблемы налогового администрирования и противодействия теневой экономике.....	363
6.1. Государственное налоговое администрирование	363
6.2. Налоговое администрирование: проблемы для налогоплательщиков.....	370
6.3. Идентификация и управление налоговыми рисками	377
6.4. Направления модернизации государственной налоговой службы.....	385
6.5. Налоговая культура и проблемы ее формирования.....	390
6.6. Теневая экономика как системная угроза реализации эффективной налоговой политики	399
6.7. Факторы влияния на масштабы уклонения от налогообложения.....	408
6.8. Налоговая нагрузка на предприятие как ключевой фактор уклонения от налогообложения	416
Литература для самостоятельной работы к разделу 6	425
7. Налоговая политика в условиях глобализации	427
7.1. Коррекция национальной налоговой политики под воздействием глобализационных процессов	427
7.2. Международная налоговая конкуренция	436
7.3. Проблема международного двойного налогообложения	448
7.4. Всемирная Торговая Организация и налоговая политика Украины.....	456
7.5. Налоговая политика Украины в контексте европейской интеграции	473
Литература для самостоятельной работы к разделу 7	480

ВСТУП

Чим менш конкретна назва навчального курсу,
тим менше ти на цьому курсі довідаєшся.

Чим конкретніше назва навчального курсу,
тим менше він тобі буде придатним пізніше.

«Вказівка Ромінгера»

Назва цієї книги – дещо незвичайна для навчальної літератури. По ступені конкретизації вона, скоріше, ближче до монографічного або іншого наукового видання.

Чому ж автори зупинилися саме на такій її редакції? Справа в тому, що посібник цей – не зовсім звичайний, причому в українській навчальній літературі з фінансів він є унікальним та не має аналогів. Спробуємо пояснити, із чим це пов'язано.

Насамперед, цільова аудиторія пропонованого навчального посібника істотно відрізняється від звичайної – він призначений для магістрантів – студентів, що освоюють найбільш високий сьогодні освітньо-кваліфікаційний рівень підготовки у вищій школі. Тлумачний словник С. Ожегова трактує термін «магістр» як *«1) у деяких країнах: учений ступінь, середній між бакалавром і доктором наук, а також особа, що має цей ступінь; 2) у дореволюційній Росії: перший (нижчий) учений ступінь, що дає право на заняття університетської кафедри, а також особа, що має цей ступінь...»*.¹

Якщо підручники для підготовки бакалаврів і фахівців освітнє співтовариство в принципі навчилася писати добре й багато, про що свідчать переповнені полки книгарень, то підготовка магістерських підручників і монографій для магістратури воістину неходжена, та до того ж і незвідана раніше «тропа», що ще тільки має бути прокладена. Тривіальні рецепти – магістр це «крутіше» чим фахівець, але «менше» кандидата наук – тут мало чим можуть допомогти, оскільки не дозволяють зрозуміти, куди ж нас має привести магістратура.

Тому автори не вважають можливим у безпеляційному тоні викладати прописні істини. В навчальний посібник закладена зовсім інша ідея: магістратура повинна передбачати одержання таких принципово нових компетенцій, яких

¹ Ожегов С. И., Шведова Н. Ю. Толковый словарь русского языка. 4-е изд. – М. : Азбуковник, 1999. – С. 337.

у бакалавра й спеціаліста не було й бути не могло. До таким нових ключових компетенцій у першу чергу відноситься написання й захист магістерської роботи, яка б мала наукову новизну й була результатом науково-дослідного пошуку магістранта. Іншими словами, принциповим для підготовки магістрів нам представляється розвиток у читачів критичного аналітичного мислення й самостійних дослідницьких навичок.

Такий підхід обумовив і нетривіальний стиль подання матеріалу, що представляє симбіоз класичного навчального посібника з монографією. Саме тому подача навчального матеріалу побудована не за принципом «прочитай, запам'ятай і відтвори», а по набагато більше складному принципу «прочитай, вироби та обґрунтуй власну думку, обговори її на семінарі, реалізуй у своїх дослідженнях». Для чого довелося навіть відмовитися від традиційного переліку питань наприкінці тексту й загального списку літератури, що рекомендується. Новий методичний супровід тексту не передбачає готових рецептів по літературних джерелах для поглибленого вивчення проблеми – магістрант сам повинен уміти здійснювати пошук необхідної літератури й Internet-ресурсів.

Пропонована Вашій увазі книга не відтворює який-небудь підручник для бакалаврів або фахівців, лише розширюючи або «обтяжуючи» його додатковим обсягом знання. Це принципово новий і в усіх відношеннях піонерний підручник, тим більше що такої дисципліни в навчальних планах підготовки бакалаврів і спеціалістів просто не значиться.

Характерним для цього видання є акцент на індивідуальну роботу магістранта з науковим керівником. Завдання, сформульовані від імені умовного наукового керівника, не мають відомих та усталених алгоритмів реалізації – вони найчастіше складні й трудомісткі. Ці завдання націлюють магістрантів на реалізацію конкретних дослідницьких проектів, результати яких повинні з'явитися у вигляді положень магістерських дипломних робіт, що захищаються. Причому вказівка на можливість одержання результату, що забезпечує приріст наукового знання, приводиться далеко не у всіх завданнях. Тому ці завдання треба сприймати, звичайно ж, не буквально, вони покликані бути скоріше якимось зразком, щоб конкретний керівник генерував власні завдання.

Традиційним підходом до підготовки навчальної й навчально-методичної літератури є те, що автори, як правило, представляють один ВНЗ або одну наукову школу. Ми відійшли від такого підходу й даємо можливість студентам магістратури ознайомитися з різними підходами, вивчити позиції різних наукових шкіл, причому, не тільки однієї країни. Дійсно, авторський колектив унікальний, він:

по-перше, містить у собі найбільш яскравих представників українських наукових шкіл у сфері оподаткування із міст: Донецьк, Ірпінь, Київ, Тернопіль,

Вступ

Харків, а також провідних російських податкознавців, що представляють Єкатеринбург, Москву, Саратов і Санкт-Петербург;

по-друге, поєднує дванадцять докторів економічних наук, причому це не просто люди, які мають науковий ступінь доктора, а фахівці, що реально й ефективно працюють в теорії й практиці оподаткування України й Росії, за плечима яких – відомі в наших країнах підручники й монографії з податкової проблематики;

по-третьє, інтегрує представників вищої школи, академічної й галузевої науки, що дозволило забезпечити раціональне сполучення теорії, методології й практики, а це особливо важливо при підготовці магістрів.

По суті, цей навчальний посібник – один із прикладів² тісної співпраці українських і російських фахівців в сфері оподаткування, – результат Першого Україно-російського симпозиуму «Теорія й практика податкових реформ», що відбувся в травні 2009 року в м. Харкові, у стінах Харківського національного економічного університету, 80-річчя від дня заснування якого відзначається цього року.

Автори виражають глибоку вдячність шановним рецензентам, відомим фахівцям в області державних фінансів: доктору економічних наук, професору Алексеєву І. В., доктору економічних наук, професору Галушко О. С. і доктору економічних наук, професору Федосову В. М. за підтримку даного проекту.

Сподіваємося, що запропонований Вашій увазі навчальний посібник не обмане Ваших очікувань і буде корисним не тільки при підготовці магістрів за спеціальностями фінансового напрямку, але й науковцям, аспірантам і фахівцям-практикам.

З побажанням творчих успіхів,

Ю. Б. Іванов, І. А. Майбуров

² За минулий рік учасниками симпозиуму реалізовано декілька великих спільних проектів, серед яких:

Налогообложение: проблемы науки и практики – 2009. – Монография / Под ред. Ю. Б. Иванова. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2009. – 296 с.;

Финансовые инструменты социально-экономического развития государства и регионов. Монография / Под ред. А. Д. Данилова. – К. : «Компьютерпресс», 2009. – 288 с.;

Иванов Ю. Б., Майбуров И. А. Системы налогообложения Украины и России: структура, проблемы, тенденции развития. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2009. – 520 с.;

Налоговая политика. Теория и практика: учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика» / [И. А. Майбуров и др.]. Под ред. И. А. Майбурова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 519 с.

ВВЕДЕНИЕ

Чем менее конкретно название учебного курса,
тем меньше ты на этом курсе узнаешь.
Чем конкретнее название учебного курса,
тем меньше он тебе пригодится позднее.
«Указание Ромингера»

Название этой книги – несколько необычно для учебной литературы. По степени конкретизации оно, скорее, ближе к монографическому или иному научному изданию.

Почему же авторы остановились именно на такой его редакции? Дело в том, что пособие это – не совсем обычное, причем в украинской учебной литературе по финансам оно уникально и аналогов не имеет. Попробуем пояснить, с чем это связано.

Прежде всего, целевая аудитория предлагаемого учебного пособия существенно отличается от обычной – оно предназначено для магистрантов – студентов, осваивающих наиболее высокий сегодня образовательно-квалификационный уровень подготовки в высшей школе. Толковый словарь С. И. Ожегова трактует термин «магистр» как «1) в некоторых странах: ученая степень, средняя между бакалавром и доктором наук, а также лицо, имеющее эту степень; 2) в дореволюционной России: первая (низшая) ученая степень, дающая право на занятие университетской кафедры, а также лицо, имеющее эту степень...».¹

Если учебники для подготовки бакалавров и специалистов образовательное сообщество в принципе научилось писать хорошо и много, о чем свидетельствуют переполненные полки книжных магазинов, то подготовка магистерских учебников и монографий для магистратуры поистине нехоженная, да к тому же и неизведанная ранее «тропа», которую еще только предстоит проложить. Тривиальные рецепты – магистр это «круче» чем специалист, но «меньше» кандидата наук – здесь мало чем могут помочь, поскольку не позволяют понять, куда же нас должна привести магистратура.

Поэтому авторы не сочли возможным в безапелляционном тоне излагать прописные истины. В учебное пособие заложена совершенно иная идея: *магистратура должна предусматривать получение таких принципиально новых компетенций, которых у бакалавра и специалиста не было, и быть не могло.* К таким новым ключо-

¹ Ожегов С. И., Шведова Н. Ю. Толковый словарь русского языка. 4-е изд. – М. : Азбуковник, 1999. – С. 337.

чевым компетенциям в первую очередь относится написание и защита магистерской работы, которая бы имела научную новизну и являлась результатом научно-исследовательского поиска магистранта. Иными словами, принципиальным для подготовки магистров нам представляется развитие у читателей критического аналитического мышления и самостоятельных исследовательских навыков.

Такой подход обусловил и нетривиальный стиль подачи материала, представляющий симбиоз классического учебного пособия с монографией. Именно поэтому подача учебного материала построена не по принципу «прочти, запомни и воспроизведи», а по гораздо более сложному принципу: «прочти, выработай собственное мнение, обсуди его на семинаре, реализуй в своих исследованиях». Для чего пришлось даже отказаться от традиционного перечня вопросов в конце текста и общего списка рекомендуемой литературы. Новое методическое сопровождение текста не предусматривает готовых рецептов по литературным источникам для углубленного изучения проблемы – магистрант сам должен уметь осуществлять поиск требуемой литературы и *Internet*-ресурсов.

Предлагаемая Вашему вниманию книга не воспроизводит какой-либо учебник для бакалавров или специалистов, лишь расширяя или «утяжеляя» его дополнительным объемом знания. Это принципиально новый и во всех отношениях новаторский учебник, тем более что такой дисциплины в учебных планах подготовки бакалавров и специалистов просто не значится.

Характерным для этого издания является акцент на индивидуальную работу магистранта с научным руководителем. Задания, сформулированные от лица условного научного руководителя, не имеют известных алгоритмов реализации, они чаще всего сложны и трудоемки. Эти задания нацеливают магистрантов на реализацию конкретных исследовательских проектов, результаты которых должны явиться в виде защищаемых положений магистерских дипломных работ. При этом указание на возможность получения результата, обеспечивающего прирост научного знания, приводится далеко не во всех заданиях. При этом все их надо воспринимать, конечно же, не буквально, они призваны быть скорее неким образцом, чтобы конкретный руководитель генерировал собственные задания.

Традиционным подходом к подготовке учебной и учебно-методической литературы является то, что авторы, как правило, представляют один ВУЗ или одну научную школу. Мы отошли от такого подхода и даем возможность студентам магистратуры ознакомиться с разными подходами, изучить позиции разных научных школ, причем, не только одной страны. Действительно, авторский коллектив уникален, он:

во-первых, включает в себя наиболее ярких представителей украинских научных школ в сфере налогообложения из гг. Донецк, Ирпень, Киев, Тернополь,

Харьков, а также ведущих российских налоговедов, представляющих Екатеринбург, Москву, Саратов и Санкт-Петербург;

во-вторых, объединяет 12 докторов экономических наук, причем это не просто люди, имеющие ученую степень доктора, а специалисты, реально и эффективно работающие в теории и практике налогообложения Украины и России, за плечами которых – известные в наших странах учебники и монографии по налоговой проблематике;

в-третьих, сочетает представителей высшей школы, академической и отраслевой науки, что позволило обеспечить рациональное сочетание теории, методологии и практики, а это особенно важно при подготовке магистров.

По сути, данное учебное пособие – один из примеров² тесного сотрудничества украинских и российских специалистов в области налогообложения, - результат Первого Украина-российского симпозиума «Теория и практика налоговых реформ, состоявшегося в мае 2009 года в г. Харькове, в стенах Харьковского национального экономического университета, 80-летие со дня основания которого отмечается в этом году.

Авторы выражают глубокую признательность уважаемым рецензентам, известным специалистам в области государственных финансов: доктору экономических наук, профессору *Алексееву И. В.*, доктору экономических наук, профессору *Галушко О. С.* и доктору экономических наук, профессору *Федосову В. М.* за поддержку данного проекта.

Надеемся, что предлагаемое Вашему вниманию учебное пособие не обманет Ваших ожиданий и будет полезным не только при подготовке магистров по специальностям финансового направления, но и научным работникам, аспирантам и специалистам-практикам.

С пожеланием творческих успехов,

Ю. Б. Иванов, И. А. Майбуров

² За прошедший год участниками симпозиума реализовано несколько крупных совместных проектов, среди которых:

Налогообложение: проблемы науки и практики – 2009. Монография / Под ред. Ю. Б. Иванова. – Х.: ИД «ИНЖЭК», 2009. – 296 с.;

Финансовые инструменты социально-экономического развития государства и регионов. Монография / Под ред. А. Д. Данилова. – К.: «Компьютерпресс», 2009. – 288 с.;

Иванов Ю. Б., Майбуров И. А. Системы налогообложения Украины и России: структура, проблемы, тенденции развития. – Х.: ИД «ИНЖЭК», 2009. – 520 с.;

Налоговая политика. Теория и практика: учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика» / [И. А. Майбуров и др.]. Под ред. И. А. Майбурова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 519 с.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

співвідноситься з формуванням в період революційних перетворень Нової економічної політики (НЕПу), фінансової та податкової політик.⁵

Але при цьому, найпростіше, на перший погляд, питання – що ж все-таки криється за цим терміном – досі ставить всіх нас у глухий кут. Зокрема, законодавці не можуть, а може й не хочуть, дати адекватну відповідь, а тому цей термін не зустрінеш в арсеналі ані податкового, ані бюджетного законодавства.

Це зауваження відноситься безпосередньо до українського законодавства. Але є в світовій практиці й позитивні приклади. Відкриваєш загальну частину Податкового кодексу Республіки Казахстан і з задоволенням знаходиш статтю 10, яка так і називається «податкова політика».

«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».⁶

Наскільки змістовним та коректним є дане визначення – це вже інше питання. Головне – воно є, а отже, є що обговорювати, критикувати і вдосконалювати...

Критикувати законодавців легко, але ж не тільки вони, а в першу чергу і ми, вчені, утрудняємося з однозначною відповіддю, формулюючи безліч визначень, що суттєво розрізняються. Зауважимо, що збереження такого плюралізму думок бачиться зараз об'єктивним наслідком теоретичної неопрацьованості нових для економічної науки питань формування податкової політики.

Завдання наукового керівника

Перелік спеціалізованих праць з податкової політики явно не повний. Спробуйте розширити його, а головне – ознайомитися з ними

Дійсно, ті, хто відстежує періодику та новинки книговидавництва в Україні та Росії, навряд чи зможуть охарактеризувати дану проблему достатньо дослідженою. Фундаментальні роботи з податкової політики можна перерахувати на пальцях однієї руки, максимум – двох. До таких, зокрема, слід віднести такі роботи:

- *Крисоватий А. І.* Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні : Монографія. – Тернопіль : Карт-бланш, 2005.

⁵ Сокольников Г. Я. Финансовая политика революции. В 2-х томах. – М. : Общество купцов и промышленников России, 2006.

⁶ Налоговый кодекс Республики Казахстан (от 10.12.2008 г. №100–IV ЗРК). – Алма-Аты, 2009.

Розділ 1. Методологія формування податкової політики

- *Иванов Ю. Б., Тищенко А. Н.* Современные проблемы налоговой политики. – Х. : ИД «ИНЖЕК», 2006.
- Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування: Монографія / За заг. ред. проф. Ю. Б. Іванова. – Х. : ВД «ИНЖЕК», 2007.
- Актуальные проблемы налоговой политики в условиях модернизации экономики: опыт Украины и Белоруссии / Под ред. д. э. н., проф. С. В. Оньшко: Монография. – Ирпень : Национальный университет ГНС Украины, 2007.
- Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: Монографія / П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій [та ін.]; за ред. З. С. Варналія. – К. : Знання України, 2008.
- Налоговая политика России: проблемы и перспективы / Под ред. И. В. Горского. – М. : Финансы и статистика, 2003.
- Пособие по налоговой политике / Под ред. Ш. Партасарати. – Вашингтон : МВФ, 1995.
- Экономика налоговой политики / Под ред. М. П. Девере. – М. : Финансы, 2002.
- Карасев М. Н. Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения в России. – М. : Вершина, 2004.
- Аронов А. В., Кашин В. А. Налоговая политика и налоговое администрирование. – М. : Экономистъ, 2006.

Відтворити всі визначення податкової політики – звичайно, посильне, але не вдячне 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. 1.1).

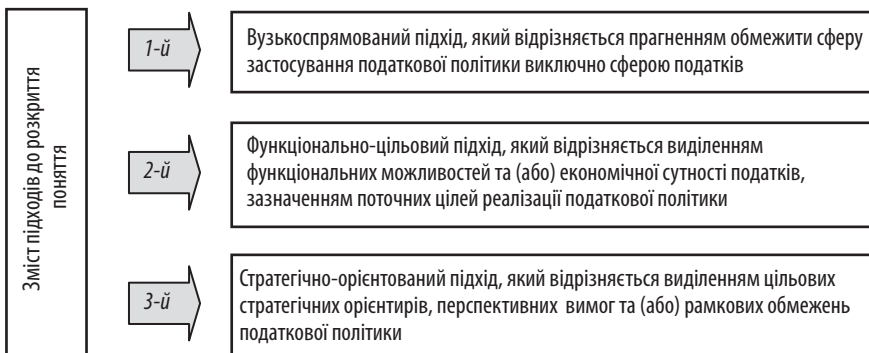


Рис. 1.1. Класифікація підходів, що розрізняються в трактуванні поняття «податкова політика»

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

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.

Податкова політика – система заходів, що проводяться державою в області податків, складова частина фіскальної політики.⁷

Податкова політика – система заходів, що проводяться державою в області податків та оподаткування.⁸

Податкова політика – комплекс заходів в області податків, спрямованих на досягнення будь-яких цілей. Податкові пільги, об'єкти і ставки податків є проявом податкової політики.⁹

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 обмежуючий відбиток на сприйняття податкової політики. В рамках даного підходу формулюють визначення такі авторитетні знавці податків як І. Александров, І. Кучеров, В. Пансков.

Податкова політика – комплекс заходів в області оподаткування, спрямованих на досягнення цілей поповнення бюджету держави.¹⁰

Податкова політика – сукупність економічних, фінансових і правових заходів держави з формування податкової системи країни з метою забезпечення

⁷ Финансово-кредитный энциклопедический словарь / Под ред. А. Г. Грязновой. – М. : Финансы и статистика, 2002. – С. 605.

⁸ Барихин А. Б. Экономика и право: энциклопедический словарь. – М. : Книжный мир, 2000. – С. 327.

⁹ Налоги и налогообложение / Под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. – СПб. : Питер, 2006. – С. 28.

¹⁰ Александров И. М. Налоги и налогообложение. – М. : Дашков и Ко, 2007. – С. 313.

Розділ 1. Методологія формування податкової політики

фінансових потреб держави, окремих соціальних груп суспільства, а також розвитку економіки країни за рахунок перерозподілу фінансових ресурсів.¹¹

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.¹²

Третій підхід характеризується визначенням податкової політики через розкриття її як сегмента або складової частини політики більш високого рівня. Явний

Завдання наукового керівника

Зустрічаються визначення, які важко віднести до одного з зазначених підходів, наприклад, визначення Т. Юткіної і М. Карасьова. Знайдіть їх і спробуйте згрупувати в додаткову – четверту групу, не забуваючи виділити відмінну ознаку нової групи. Спробуйте також сформулювати свої переваги до того або іншого підходу, обґрунтувавши їх. Запропонуйте своє бачення даного поняття. Це може з'явитися елементом наукової новизни Вашої роботи

недолік – намагатися 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. Багатші тому, 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.¹³

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.¹⁴

¹¹ Пансков В. Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации. – М. : Финансы и статистика, 2005. – С. 50.

¹² Кучеров И. И. Налоговое право России. – М. : ЮрИнфоР, 2001. – С. 26.

¹³ Налоги и налогообложение: учебник / Под ред. Д. Г. Черника, Л. П. Павловой. – М. : Инфра-М, 2001. – С. 55.

¹⁴ Финансовый мир / Под ред. В. В. Иванова, В. В. Ковалева. – М. : Проспект, 2002. – С. 360.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

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.¹⁵

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.

Необхідний семінар!

Відповіді на дані запитання можуть суттєвим чином розрізнятися. Обговорити полярні позиції краще на науковому семінарі з привабливою для учасників назвою, яку краще не задавати керівникові апріорі, а виробити самим учасникам. Приклад назви: «Формування податкової політики – чия це прерогатива?»

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.¹⁶ 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. 1.1).

¹⁵ Майбуров И. А. Теория и история налогообложения. – М. : ЮНИТИ–ДАНА, 2007. – С. 434.

¹⁶ Сердюков А. Э., Вылкова Е. С., Тарасевич А. Л. Налоги и налогообложение. – СПб. : Питер, 2008. – С. 30.; Финансы / Под ред. В. В. Ковалева. – М. : Проспект, 2006. – С. 23; Иванов Ю. Б., Тищенко А. Н. Современные проблемы налоговой политики. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2006. – С. 13; Барулин С. В., Ермакова Е. А., Степаненко В. В. Налоговый менеджмент. – М. : Омега-Л, 2008. – С. 265.

Розділ 1. Методологія формування податкової політики

Таблиця 1.1

Деталізація рівнів податкової політики

Рівень	Основна мета	Суб'єкт	Об'єкт
<i>Загальнодержавний (федеральний)</i>	Стійке забезпечення дохідної частини консолідованого бюджету країни	Президент, Верховна Рада України, Кабінет Міністрів України	Податкова система країни
<i>Регіональний (для країн з федеративним устроєм), в Україні – АР Крим</i>	Стійке забезпечення дохідної частини консолідованого бюджету регіону	Голова регіону, Законодавчі збори, Уряд регіону	Оподаткування регіональними податками
<i>Місцевий (муніципальний для країн з федеративним устроєм)</i>	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
<i>Корпоративний</i>	Стійке забезпечення доходів суб'єкта господарювання і мінімізація його податкових зобов'язань	Власники і керівні органи суб'єктів господарювання	Оподаткування суб'єктів господарювання
<i>Індивідуальний (сімейний)</i>	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 по-

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

літик, 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.¹⁷

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. 1.2).

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

Завдання наукового керівника

Ознайомтесь з поняттям «економічний агент». Обґрунтуйте власну думку: чи доречним Вам бачиться його використання для позначення всієї сукупності юридичних і фізичних осіб?

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.

¹⁷ Майбуров И. А. Вказана праця. – С. 437.

Розділ 1. Методологія формування податкової політики

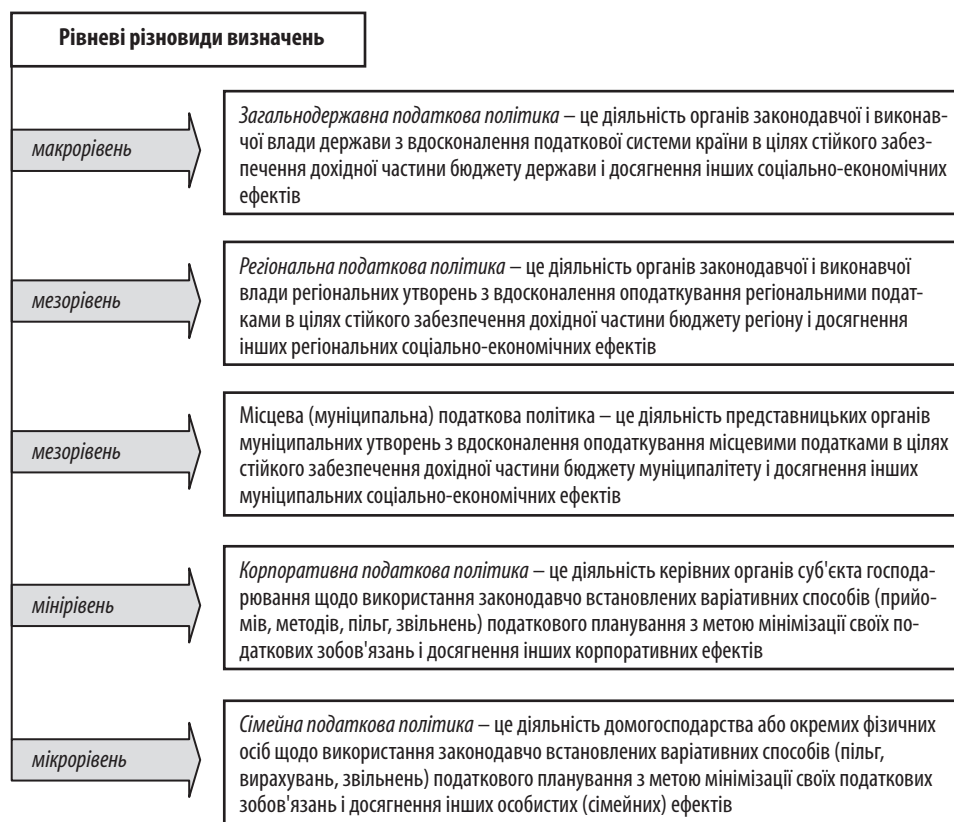


Рис. 1.2. Різніорівневі поняття «податкова політика»

Рухаємося далі. Тепер саме час визначити можливі цілі державної податкової політики. 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. 1.3).¹⁸ Разом з тим,

¹⁸ Там же.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

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.

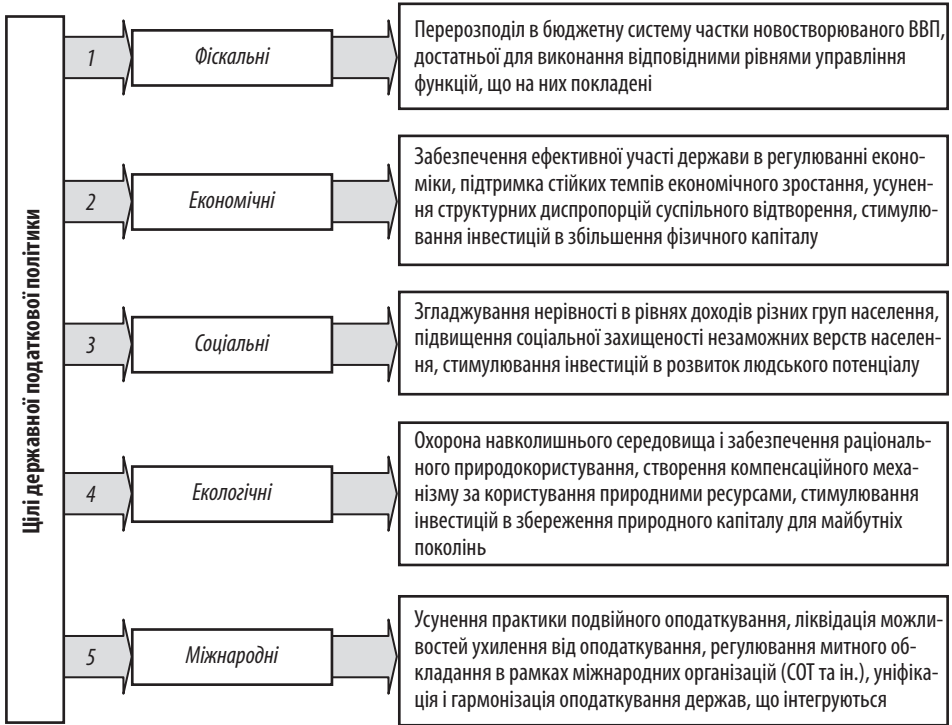


Рис. 1.3. Цілі державної податкової політики

Без сумніву, фіскальні цілі завжди були і будуть залишатися превалюючими – основними. Інші цілі, хоча і вкрай значущі для держави, мають все ж таки відносно другорядний характер. Це пояснюється тим, що фіскальна функція є первинною в оподаткуванні, всі інші функції – вторинні. Зазначені другорядні цілі є основними у відповідних політиках держави: соціальній, економічній, екологічній, зовнішній, для яких податкова політика є тільки одним із методів їх реалізації, причому методом непрямим.

Об'єктивність диференціації цілей на основну та другорядні нерідко призводить до прояву *подвійного характеру* податкової політики, коли форсована реалізація якої-небудь мети відбувається на шкоду іншим. Як правило, таке посилення другорядних цілей завжди відбувається за рахунок обмеження основних фіскальних цілей. Так, наприклад, пріоритетна реалізація економічних цілей податкової

Розділ 1. Методологія формування податкової політики

політики за рахунок відчутного зниження податкового тягаря на економіку призводить до обмеження фіскальних цілей.

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. Таких прикладів суперечливості цілей і прояву подвійного характеру податкової політики – достатня кількість.

Завдання наукового керівника

Спробуйте обґрунтувати відповідь на питання: чи можливо в принципі усунення подвійності в характері податкової політики, що формується і реалізується державою?

Відповідь на запитання наукового керівника не така очевидна, як може здатися на перший погляд. Нам бачиться, що 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.¹⁹

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 вводитьься, 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

¹⁹ Майбуров И. А. Ключевые проблемы теории налогообложения: информация к размышлению... // В монографии: Налогообложение: проблемы науки и практики – 2009 / Под ред. Ю. Б. Иванова. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2009. – С. 10.

стілки між собою, скільки з основною – фіскальною. Певні суперечності в паралельній реалізації крім фіскальної інших цілей і завдань, звичайно ж, будуть і їх збереження неминуче, але обсяг протиріч, що виникають при цьому, має бути мінімізований.

Завдання наукового керівника

Ми говорили про два основні види податкової політики: державну і корпоративну. Для державної політики цілі визначені. Сформулюйте можливі цілі і корпоративної політики. Спробуйте також співвимірити ці цілі між собою і відповісти на питання, чому вони не корелюються. Це може стати елементом наукової новизни Вашої роботи

Висновок: 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, легітимних, а головне, – посильних даному виду політики цілей є першочерговим завданням.

Подивимося, як реалізується полягання мети в концептуальних документах КМУ, що визначають довгострокову спрямованість державної податкової політики. Таким документом є Концепція реформування податкової системи України.²⁰ Хоч в цьому розпорядженні йдеться не про податкову політику, а про реформування податкової системи на період до 2015 року, останнє слід розглядати як стрижневий напрям податкової політики на цей період.

Формулювання мети та цілей податкової реформи міститься в розділі II цього документу. Цитуємо:

«Метою податкової реформи є приведення податкової системи у відповідність з пріоритетами державної політики соціально-економічного розвитку, сприяння сталому економічному зростанню шляхом лібералізації податкової системи на основі виваженої інвестиційно-інноваційної політики, забезпечення достатнього обсягу сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів на основі проведення збалансованої бюджетної політики, встановлення ліберального відношення до платників, які сумлінно виконують свої податкові зобов'язання, і посилення відповідальності за несплату податків.

Стратегічними цілями податкової реформи є:

- підвищення конкурентоспроможності вітчизняного бізнесу;
- легалізація тіньового сектору;
- активізація інвестиційних процесів в економіці;

²⁰ Схвалена розпорядженням КМУ від 19 лютого 2007 року № 56-р. – [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=56-2007-%F0>. – Заголовок з екрану.

Розділ 1. Методологія формування податкової політики

- простота та зрозумілість податкових норм для суб'єктів господарювання;
- скорочення витрат платників на нарахування і сплату податків та держави на їх адміністрування;
- адаптація податкового законодавства України до законодавства ЄС;
- забезпечення умов для добровільного виконання вимог податкового законодавства платниками податків;
- запровадження інформаційно-аналітичної системи державної податкової служби в національному масштабі;
- автоматизація процесів оподаткування із застосуванням сучасних технологій.

Основними завданнями податкової реформи є:

- удосконалення інституційного середовища оподаткування, сприятливого для реалізації принципу рівності всіх платників перед законом, відповідального ставлення платників до виконання своїх податкових зобов'язань. Установлення чітких правил регулювання взаємних зобов'язань держави і платників податків, дієвого контролю за їх дотриманням;
- підвищення регулюючого потенціалу системи оподаткування на основі запровадження інноваційно-інвестиційних преференцій;
- підвищення фіскальної ефективності податків за рахунок розширення податкової бази, покращення адміністрування, зменшення масштабів ухилення від сплати податків, формування доходів бюджетів усіх рівнів на основі проведення збалансованої бюджетної політики на середньострокову перспективу;
- поетапне зниження податкового навантаження на платників;
- стимулювання зміцнення позицій вітчизняного бізнесу в конкурентній боротьбі за рахунок зменшення частки податків у витратах;
- зближення податкового та бухгалтерського обліку;
- гармонізація податкового, валютного, митно-тарифного, зовнішньоекономічного та цивільного законодавства;
- зменшення кількості контролюючих органів з одночасним створенням єдиних правил контролю за нарахуванням та сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів);
- забезпечення проведення заходів щодо легалізації доходів та майна, одержаних з порушенням податкового законодавства.

На нашу думку, тут цілі змішані з завданнями. А це вже методологічна підміна, оскільки дані поняття з різних «вагових категорій». Завдання деталізують і розукрупнюють цілі. Якщо *цілі* – це якісь стратегічні орієнтири, до яких ми прагнемо і які необхідно в перспективі досягти, то *завдання* – це цілком конкретні

проблеми, складні питання, які потребують вирішення. Вирішуючи одні завдання і ставлячи перед собою інші, ми досягаємо поставленої мети, а не навпаки. Завдання формулюються, коли обрані цілі. Таким чином, вибір цілей є стратегічним елементом, а розробка завдань є тактичним елементом формування політики.

Спробуємо виділити з наведеного фрагменту Концепції цілі і завдання. Отже, на роль основної фіскальної мети, як видно, може претендувати – *забезпечення достатнього обсягу сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів на основі проведення збалансованої бюджетної політики*. А завданнями фіскального характеру є: *по-перше*, підвищення фіскальної ефективності податків за рахунок розширення податкової бази, покращення адміністрування, зменшення масштабів ухилення від сплати податків, *по-друге*, поетапне зниження податкового навантаження на платників, *по-третє*, легалізація тіншового сектору і, *по-четверте*, забезпечення умов для добровільного виконання вимог податкового законодавства платниками податків.

Видна також друга мета, – економічного характеру. Це – *підвищення конкурентоспроможності вітчизняного бізнесу*. Завдання тут також певною мірою конкретизовані: 1) активізація інвестиційних процесів в економіці; 2) скорочення витрат платників на нарахування і сплату податків та держави на їх адміністрування; 3) підвищення регулюючого потенціалу системи оподаткування на основі запровадження інноваційно-інвестиційних преференцій; 4) стимулювання зміцнення позицій вітчизняного бізнесу в конкурентній боротьбі за рахунок зменшення частки податків у витратах; 5) зменшення кількості контролюючих органів з одночасним створенням єдиних правил контролю за нарахуванням та сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів).

І, нарешті, третя мета міжнародного характеру – *інтеграція української податкової системи в міжнародні податкові відносини* – сформульована достатньо вузько: адаптація податкового законодавства України до законодавства ЄС, причому завдання, що їй відповідає, лежить в іншій площині: гармонізація податкового, валютного, митно-тарифного, зовнішньоекономічного та цивільного законодавства.

Таким чином, в цьому програмному документі мета, стратегічні цілі та завдання не є збалансованими та методологічно опрацьованими, що ускладнює реалізацію Концепції. До речі, аналогічна ситуація є характерною й для податкового законодавства Російської Федерації.²¹

²¹ Налоговая политика. Теория и практика: учебник для магистрантов, обучающихся по специальности «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика» / [И. А. Майбутова и др.] / Под ред. И. А. Майбутовой. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – С. 19 – 20.

1. 2. Податкова політика в системі державного регулювання економіки

Політика – занадто серйозна справа,
щоб довіряти її політикам.

Шарль де Голль

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 податкової політики мінлива і далі ми в цьому переконаємося, то місце її в сукупності інших видів державних політик нам видається більш-менш фіксованим.

Щоб наочно показати шукане місце, на *рис. 1.4* 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 співвідпорядкованості 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

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

зумовлюють у більшості випадків нерозривність їх сприйняття в єдиному контексті фіскальної (бюджетно-податкової) політики.

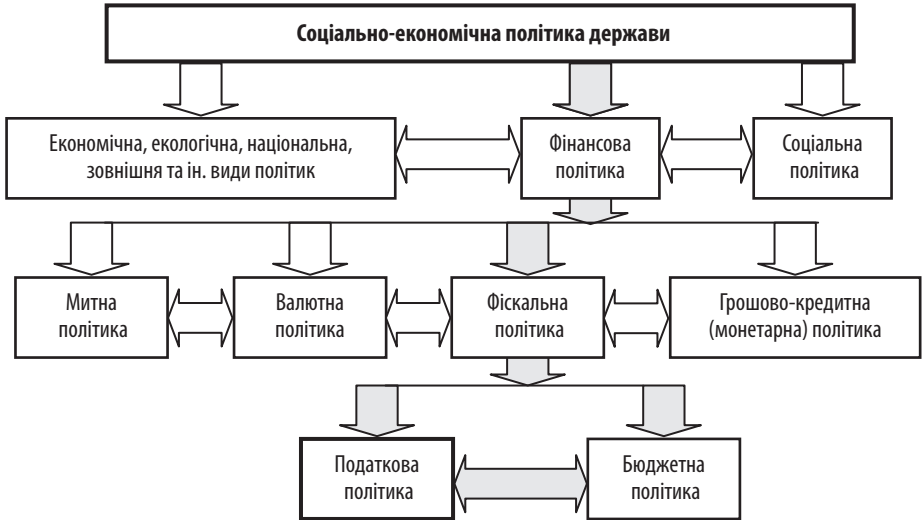


Рис. 1.4. Місце податкової політики в сукупності інших видів державних політик (видовий фрагмент)

Для характеристики ролі податкової політики в системі державного регулювання необхідно спочатку визначити деякі поняття, в першу чергу – термін «регулювання економіки». Звичайно, зміст його буде мати відмінності в різних концептуальних підходах до регулювання, але, загалом, правомірно дати наступне визначення.

Державне регулювання економіки – це процес упорядкування і коригування дії природного ринкового механізму саморегулювання економіки, що здійснюється державою (її органами) з метою мінімізації негативних наслідків неминучих провалів функціонування цього механізму.

При цьому під *провалами (вадами, фіаско)* функціонування ринкового механізму саморегулювання розуміються ситуації, за яких цей механізм демонструє економічну і (або) соціальну неефективність, тобто ситуації при яких він не в змозі забезпечити оптимальну алокацію (розподіл) ресурсів, ефективно та справедливо їх використання та (або) ефективний і справедливий розподіл доходів від використання ресурсів.

До ринкових провалів традиційно відносять: ігнорування ринком проблеми зовнішніх ефектів; незацікавленість ринку у виробництві суспільних благ; прагнення до надмірної концентрації та монополізації виробництва; безробіття

Розділ 1. Методологія формування податкової політики

й інфляцію, макроекономічну нестабільність; байдужість ринку до проблеми соціальної справедливості та до територіальної соціально-економічної поляризації і т. д.²²

Як відомо, коректування ринкового механізму проводиться двома групами методів регулювання: прямими (адміністративними) і непрямими (економічними), які можуть бути і альтернативними (взаємовиключними), і сполученими в своєму застосуванні. У різних концепціях державного регулювання співвідно-

Завдання наукового керівника

Спробуйте дати визначення поняттю «система державного регулювання». Представте таку систему схематично та визначте місце податкової політики в ній

шення цих методів істотно відрізняється. Але все ж таки найбільшу затребуваність демонструють непрямі регулятори, оскільки вони мають природу аналогічну ринковому механізму, а тому іманентні цьому механізму. У свою чергу, в числі непрямих методів, безумовно, домінуюче становище займають податки, які демонструють най-

більшу адаптованість до ринкового механізму. Відповідно, податкова політика є важливим регулятором усєї системи державного втручання в економіку.

Слід зауважити, що всі ці поняття не стосуються класичної політекономії, оскільки відомі кожному студенту – У. Петі, А. Сміт, Д. Рікардо, Ж. Б. Сей, Д. С. Мілль – сформулювали за своєю суттю концепцію державного невтручання в економіку. Методологічну платформу цієї концепції становить відома теорія економічного лібералізму, згідно з якою ринкові закони, як «невидима рука» ринку, найкращим чином можуть впливати на розвиток економіки. А. Сміт у всьому сподівається на стихійно і оптимально функціонуючий ринковий механізм саморегуляції. Тим самим він виступає проти регулюючого втручання держави в економіку, відводячи їй (державі) роль виключно «нічного сторожа», покликаною виконувати лише функції зовнішнього і внутрішнього захисту країни, відправлення правосуддя, пристрій і утримання громадських установ. Держава як «нічний сторож» дивиться тільки за тим, щоб ніхто не зазіхнув на ринкові свободи, сподіваючись на дію ринкових саморегуляторів. До податків у класиків ставлення явно негативне, по суті, вони боролися за мінімізацію сфери їх застосування, вбачаючи в них виключно фіскальну функцію.

Наприкінці XIX – початку XX століття всі теоретичні вчення вже в тій чи іншій мірі визнавали необхідність державного регулювання. Отже, тезисно висвітливо основні концепції (моделі) державного регулювання економіки, спектр

²² Капканшиков С. Г. Государственное регулирование экономики: учеб. пособие. – М.: КНОРУС, 2009. – С. 8.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

яких досить широкий: від самого мінімального до активного регулюючого втручання в усі економічні процеси. І, звичайно ж, позначимо при цьому роль податкової політики (рис. 1.5).

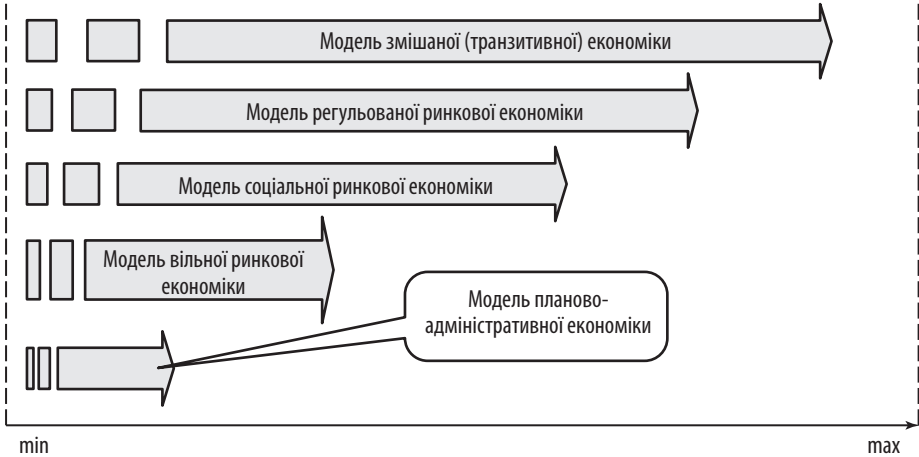


Рис. 1.5. Роль податкової політики в системі державного регулювання економіки

- Кейнсіанська концепція державного регулювання економіки. Її головне посилення, за Дж. М. Кейнсом, полягало в тому, що система ринкових економічних відносин є аж ніяк не досконалою і саморегулюваною. Найбільшу зайнятість і максимальне економічне зростання дозволяє забезпечити лише активне втручання держави в економіку. Ефективність цього втручання буде визначатися можливостями вишукування коштів для збільшення державних інвестицій, досягнення повної зайнятості населення, перспективами зниження процентної ставки по кредитних ресурсах, багатопланової соціальної політики. А як один з основних заходів такого втручання Дж. М. Кейнс виділив маніпулювання податками. Відповідно, сформулював рецепти активної бюджетної та податкової політики для запобігання циклічності розвитку економіки та забезпечення більшої рівномірності її розвитку. На думку С. Капканцікова,²³ визнання пріоритетності фіскальної (бюджетно-податкової) політики, націленої на регулювання бюджетного дефіциту (профіциту), взагалі є характерною ознакою цієї концепції.

Даній концепції відповідає модель регульованої ринкової економіки, в якій держава як «граючий тренер» не тільки направляє, а й сама активно бере участь в усіх економічних процесах. При цьому найбільш затребуваними є непрямі регулятори, в числі яких фіскальна політика має першорядне значення.

²³ Капканциков С. Г. Вказана праця. – С. 49.

Розділ 1. Методологія формування податкової політики

- *Неоліберальна концепція державного регулювання економіки.* Неолібералізм (новий економічний лібералізм) виник як альтернативна кейнсіанству система поглядів на проблему державного регулювання економіки. Неоліберали відстоюють необхідність лібералізації економіки, відводячи провідну роль у ній приватній власності і недержавним господарським структурам. Відмінною рисою ринку, на їхню думку, є наявність «природного порядку», здатність ринкової системи до саморегулювання. І в цьому виявляється схожість їхніх поглядів з класиками політекономії. Але значні і розбіжності, які є у кожній течії, що наповнює дану концепцію.

Основоположник теорії соціального ринкового господарства Л. Ерхард порівнює роль держави в економіці з функціями спортивного арбітра на футбольному полі. На його думку, держава «ідеального типу» вільного ринкового господарства має стежити за дотриманням правил вільної конкуренції («чесної гри»), контролювати умови ціноутворення, припиняючи при цьому спроби встановлення монопольних цін, гарантувати охорону та пріоритетне значення приватної власності.

Даній теорії відповідає модель *соціальної ринкової економіки*. Відмінною ознакою даної моделі є активна соціальна політика, яку, на думку В. Ойкена, не слід розглядати як «безкоштовний» додаток до економічної політики.²⁴ Вона в повній мірі є політикою економічного порядку, спрямованою на забезпечення всіх громадян рівними правами та рівними можливостями в отриманні суспільних благ. Таким чином, дана модель, яка ратує за відмову від активного втручання держави в економіку, передбачає її підвищену відповідальність у соціальній сфері і, як наслідок, досить активну податкову політику. Суть цієї політики має зводитися до мінімального набору податкових пільг і досить високого рівня податкового навантаження, в першу чергу, на капітал.

- *Неоконсервативна (неокласична) концепція державного регулювання економіки.* Дана концепція також значною мірою є протилежною кейнсіанській, вона ближче до класичної політекономії. Але на відміну від останніх, неокласики (монетаристи – Ф. Найт, М. Фрідмен, адепти економіки пропозиції – М. Фелдстайн, А. Лаффер) вже визнають, що у ринкового механізму існують провали і державне коригування їх є необхідним. Найбільш прийнятним інструментом такої корекції їм представляється досить жорстка монетарна політика, що усіма силами протистоїть росту інфляції. Державне втручання повинно обмежуватися фінансовим сектором. А в реальному секторі економіки, на їхню думку, повинен царювати ринковий механізм саморегуляції. Соціальна політика, в цій концепції, – це взагалі тягар для бю-

²⁴ Майбуров И. А. Вказана праця. – С. 99.

джету. Всі соціальні програми тільки дестимулюють пропозицію праці і збільшують податковий тягар на виробників, що заважає нормальному функціонуванню ринкового механізму. Винятково низькі податки будуть найбільш ефективно стримувати інфляцію витрат і стимулювати пропозицію.

Даній концепції відповідає модель вільної (ліберальної) ринкової економіки, у якій державне регулююче втручання в реальний сектор економіки обмежується всіма можливими способами, крім того, соціальна відповідальність держави знижується до мінімуму. При цьому держава як «цілодобовий сторож» має дивитися за тим, щоб ринковий механізм охоплював якомога більшу сферу розповсюдження, ніхто б не здавав зайвого в «загальну камеру зберігання», але й ніхто б не претендував би на «доступ до цієї камери».

- *Марксистське вчення про неминучість заміни капіталістичного способу виробництва соціалістичним.* Центральна методологічна ідея К. Маркса полягає в обґрунтуванні неминучості краху капіталізму в силу нерозв'язних суперечностей, що накопичуються. Держава в рамках існуючого ладу не в змозі усунути виникаючі антагонізми між різними класами, між суспільним характером виробництва і приватною формою присвоєння і т. д. Логічний висновок: держава в умовах ринку не здатна усунути вади механізму саморегуляції. Перехід до соціалізму неминучий, тільки в рамках суспільної власності можливо вирішити всі проблеми.

Даному вченню відповідає модель планово-адміністративної економіки, де

Завдання наукового керівника

Спробуйте запропонувати макроекономічні кількісні показники та якісні характеристики, що дозволили б співвіднести конкретну економіку з тією чи іншою моделлю.

присутні практично тільки дві форми власності: державна і колективна (колгоспна). У даній – всім нам добре відомій протягом більше 70 років – моделі роль податкової політики є мінімальною, оскільки держава не робить ставку на ринковий спосіб перерозподілу створюваного суспільного продукту. У його руках інші – прямі адміністративні методи перерозподілу фінансових ресурсів.

Податки активно використовувалися в даній моделі тільки у початковий етап її формування як засіб класової боротьби для вилучення надвисоких доходів. У 60-х рр. М. С. Хрущовим взагалі був проголошений курс на ліквідацію оподаткування громадян як явища, чуждого комунізму, що будується. Можна помітити, що держава в такій моделі єдина у всіх особах: сама встановлює правила, сама грає за ними і сама контролює їх виконання.

- *Сукупність теоретичних розробок з проблем перехідної (транзитивної) економіки.* У результаті вибору, яким терміном (вчення, концепція) на-

Розділ 1. Методологія формування податкової політики

звати існуючі розробки, яких, до речі, до початку демонтажу планово-адміністративної моделі економіки і зовсім не було, ми зупинилися на нейтральному терміні «сукупність». Оскільки майже через 20 років перебування у цьому перехідному стані відповідні теоретичні напрацювання вже з упевненістю можна назвати сукупністю. Ними охоплено принципове коло проблем, як від однієї економічної моделі перейти до іншої, як змінити форму власності, до яких розмірів слід скоротити частку держави в економіці, як вмонтувати в нову модель економіки ринковий механізм саморегуляції і т. п. Зараз вже зрозуміло, що перехід від однієї економічної моделі до іншої – це дуже довгий шлях, і при цьому не факт, що перехід буде здійснено до якої-небудь відомої моделі.

Цілком імовірно, що створена в процесі такого переходу *модель змішаної (транзитивній) економіки* буде відтворюватися досить стійко тривалий час. Цю модель характеризує збереження значної частки державного сектора, наявність безлічі природних монополій, нерозвиненість більшості ринкових інститутів. Але головне, що відрізняє дану модель – активна податкова політика. Активність цієї політики обумовлюється навіть не стільки масштабними завданнями формування відсутньої раніше податкової системи, архітектуру якої, до речі, можна запозичити у інших країн, скільки необхідністю надання їй життєздатності, прищеплення широким масам населення і підприємців незнайомої їм раніше податкової культури. Продовжуючи розпочату алегорію, в такій моделі держава продовжує встановлювати правила і контролювати гру, але половину своїх гравців вже вивела з поля, допустивши на їх місце нових гравців.

Таким чином, для країн з перехідною економікою значення податкової політики в системі державного регулювання є особливо важливим. І це дійсно так. Ми самі помічаємо, що будь-які реформаційні пропозиції, на яку б тему вони не формулювалися, зрештою завершуються проханнями надання податкових пільг і виділення бюджетних субсидій.

1. 3. Принципи державної податкової політики

Політик не повинен бути занадто розумним.
Надто розумний політик бачить, що більша
частина завдань, що стоять перед ним,
зовсім нездійсненна.
Станіслав Лем

У кожного з нас є свої життєві принципи, яких ми намагаємося неухильно дотримуватися протягом усього нашого земного шляху. Більше того, є у нас і профе-

сійні принципи, яких ми дотримуємося у нашій трудовій діяльності. Коли з якоїсь причини нам доводиться порушувати ці принципи, у нас відразу виникає почуття незадоволеності, посилюються сумніви, з'являється роздратованість, апатія. Але всі ці симптоми миттєво зникають, якщо усувається дратівливий чинник – необхідність порушувати свої принципи.

Завдання наукового керівника

Спробуйте сформулювати свої життєві принципи, здійсніть їх аналіз і відбір на предмет універсальності. Для цього спробуйте сформувати «піраміду принципів», основу якої в ієрархічному порядку складатимуть принципи за групами Ваших інтересів (робота, сім'я, віра, спорт і т. д.), а найбільш повторювані формуватимуть верхівку – універсальні життєві принципи. Це допоможе Вам зрозуміти подальший контекст

Принцип (від лат. *principium* – основа, початок) – 1) основне, вихідне положення будь-якої теорії, вчення; керівна ідея, основне правило діяльності; 2) внутрішнє переконання, погляд на речі, що визначають норми поведінки; 3) основа устрою, дії будь-якого механізму, приладу, установки.²⁵

Є свої професійні принципи і в політиків. Ну, а якщо є принципи у суб'єктів політики, то логічно припустити, що вони частково будуть їх переносити на об'єкт своєї діяльності – політику, що ними формується. Саме тому зміст політики завжди

є похідним від особистості політика. Отже, питання про принципи політики взагалі, а в даному випадку про принципи податкової політики, цілком правомірне.

Припустимо, принципи податкової політики існують, але тоді вони повинні бути відомі. Разом з тим, з профільних податкових дисциплін всім нам добре відомі тільки принципи оподаткування та (або) принципи податкової системи, які формувалися більш трьох століть.

До податків принципи приміряють всі без винятку дослідники, які займаються податковою тематикою. Але при цьому одні й ті ж принципи характеризуються різними категоріями. Ми зустрічаємо принципи податків, принципи оподаткування, принципи податкової системи, принципи побудови податкової системи. А зараз ми ставимо питання про ще якісь принципи податкової політики. Чи не занадто багато всяких принципів? Адже чим більше принципів, тим менше їх дотримуються – відома аксіома.

Можна зробити висновок, що проблема ідентифікації та групування принципів бачиться нам методологічно не опрацьованою. Справедливо зауважує Т. Юткіна: «Цілісна, а головне – загально визнана теоретична система знань про принципи оподаткування як про суспільно необхідне благо досі відсутня».²⁶ Зокрема,

²⁵ Современный словарь иностранных слов. – М. : Русск. яз, 2000. – С. 490.

²⁶ Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение. –М. : ИНФРА-М, 2001. – С. 209.

Розділ 1. Методологія формування податкової політики

не ясна відповідь на питання: принципи оподаткування, податкової системи та податкової політики – це те ж саме, але тільки назване різними словами, чи все ж таки ні? Спробуємо виробити свою відповідь на це дуже непросте питання, але спочатку позначимо існуючі позиції вчених щодо ідентифікації принципів (рис. 1.6).

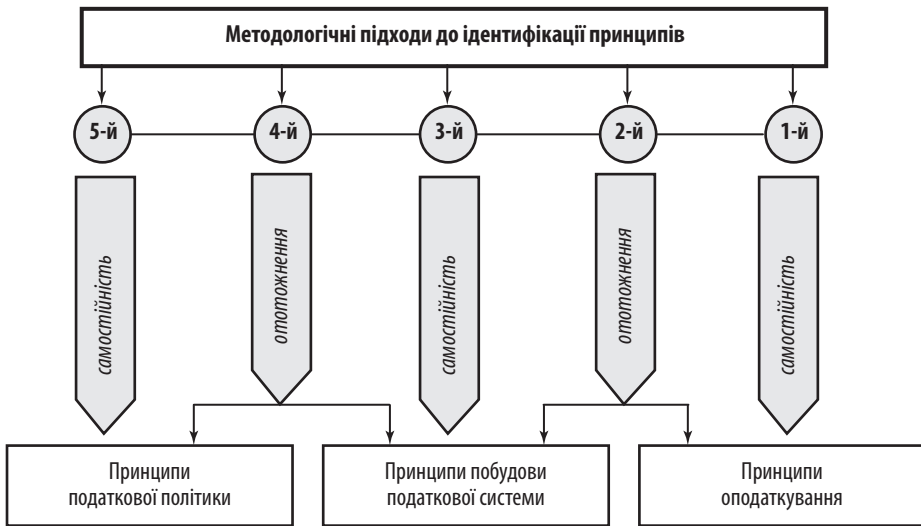


Рис. 1.6. Існуючі підходи до ідентифікації різних груп принципів

Перший підхід умовно назвемо класичним, оскільки він бере свій початок від відомих чотирьох «максим обкладання» А. Сміта і п'ятих «головних правил справляння податків – правил оподаткування» Н. Тургенева, які в сучасному контексті сприймаються саме як класичні принципи або «золоті правила» оподаткування. Вчені в рамках цього підходу говорять про принципи саме як про принципи оподаткування, не змішуючи їх з іншими поняттями, хоча і групують їх по-різному.

А. Козирін²⁷ вважає обґрунтованим поділ принципів на три групи: юридичні, соціально-економічні та технічні. Г. Гаджиев і С. Пепеляєв²⁸ поділяють принципи оподаткування також на три групи. Але групи ці зовсім інші, а саме: 1) принципи, що забезпечують реалізацію і дотримання основ конституційного устрою;

²⁷ Козырин А. Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М., 1993. – С. 77.

²⁸ Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации. – М., 1998. – С. 194.

2) принципи, що забезпечують реалізацію і дотримання прав і свобод платників податків; 3) принципи, що забезпечують реалізацію і дотримання засад федералізму.

Однак на сьогоднішній день, в рамках першого підходу, більш визнаним угрупованням слід вважати поділ принципів за ознакою функціональності на три групи: економічних, юридичних та організаційних принципів оподаткування (але при цьому вони не ототожнюються з принципами побудови податкової системи). Подібного угруповання дотримуються Б. Алієв, Є. Євстигнєєв, О. Качур, В. Князєв, В. Пансков²⁹ та інші.

Принципи оподаткування – це основоположні ідеї, вихідні правила і положення, які застосовуються в сфері оподаткування. Теоретично обґрунтовані принципи повинні давати практиці оподаткування ясні відповіді (рекомендації) на головні питання: хто, як, скільки і з якого джерела повинен платити податки?³⁰

Другий підхід відрізняється ототожненням принципів оподаткування з принципами побудови податкової системи. Частіше за все ототожнюють групу організаційних принципів оподаткування. Її називають організаційними принципами податкової системи або принципами її побудови. Так роблять, наприклад, А. Брызгалін,³¹ І. Кучеров,³² І. Майбуров. Т. Юткіна³³ також ототожнює ці принципи, пропонуючи дві групи принципів побудови податкової системи: економіко-функціональні та організаційно-правові.

Третій підхід характеризується самостійною ідентифікацією принципів податкової системи або їх частіше ще називають принципами побудови податкової системи. Слід зазначити, що подібний підхід також має історичне коріння. Якщо ми візьмемо в бібліотечному відділі раритетної літератури книгу «Наука про фінанси» (1880) А. Вагнера, то побачимо дев'ять сформульованих ним принципів – він їх називав «вимогами, яким повинна відповідати правильно побудована податкова система».

В наші дні такого підходу дотримуються зокрема, І. Александров, В. Ковальов,³⁴ А. Перов, А. Толкушкін³⁵ та інші. Вони пропонують розглядати

²⁹ Пансков В. Г., Князев В. Г. Налоги и налогообложение. – М. : МЦФЭР, 2003. – С. 39.

³⁰ Майбуров И. А. Теория и история налогообложения. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – С. 243.

³¹ Налоги и налоговое право / Под ред. А. В. Брызгалина. – М. : Аналитика-Пресс, 1997. – С. 66.

³² Кучеров И. И. Теория налогов и сборов. – М. : ЮрИнфоР, 2009. – С.155.

³³ Юткина Т. Ф. Вказана праця. – С. 205.

³⁴ Финансы / Под ред. В. В. Ковалева. – М. : Проспект, 2006. – С. 98.

³⁵ Перов А. В., Толкушкин А. В. Налоги и налогообложение. – М. : Юрайт-Издат, 2007. – С. 30.

Розділ 1. Методологія формування податкової політики

самостійні принципи побудови податкової системи, відмінні від принципів оподаткування. У зв'язку з цим, дамо такі визначення.

Побудувати податкову систему – значить обґрунтувати принципову конструкцію елементів (підсистем), що складають цю систему, і реалізувати її на практиці, а також сформувати системні взаємодії між цими елементами (законодавство про податки і збори, сукупність податків і зборів, податкових адміністрацій і платників податків і зборів).

Принципи побудови податкової системи – це основоположні ідеї, вихідні правила та положення, що застосовуються в процесі обґрунтування принципової конструкції елементів податкової системи і системних взаємодій цих елементів.

Четвертий підхід характеризується вже ототожненням принципів побудови податкової системи з принципами податкової політики. Якщо в попередніх підходах принципи податкової політики не розглядалися як такі взагалі, то відповідно до даного підходу підтверджується об'єктивність їх існування, що вже є кроком вперед. Цікаво помітити, що фундамент такого підходу був закладений ще в 1916 р. відомим російським економістом В. Твердохлебовим, який обґрунтував основний принцип податкової політики, актуальний і понині. «Розвиток продуктивних сил, – пише він, – ось той вищий об'єктивний принцип оподаткування, який повинен лягти в основу будь-якої податкової системи і з точки зору якої наука має право оцінювати ці системи, не втручаючись в область етики і зберігаючи свій політичний нейтралітет».³⁶

Даний підхід можна зустріти в роботах В. Панскова,³⁷ А. Сердюкова, Є. Вилкової, А. Тарасевича.³⁸ Зауважимо, що подібне ототожнення гіпотетично можливе, але тільки в період початкової розбудови податкової системи (для нашої країни це 90-ті роки). У сучасних умовах реформування податкової системи такий підхід, на наш погляд, вже мало продуктивний, оскільки принципи діяльності органів державної влади щодо вдосконалення податкової системи країни не тожні принципам, що визначають основні ідеї її побудови і початкового забезпечення в цій системі структурних взаємодій. Принципи ці різні, оскільки у них різні об'єкти: побудова податкової системи і формування податкової політики.

Сформувати податкову політику – значить визначити основні характеристики цієї політики, її цілі, засоби і способи їх досягнення, надавши тим самим

³⁶ Твердохлебов В. Н. Финансовые очерки. – М. – 1916. – С. 56.

³⁷ Пансков В. Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации. – М. : Финансы и статистика, 2005. – С. 53.

³⁸ Сердюков А. Э., Вилкова Е. С., Тарасевич А. Л. Вказана праця. – С. 40.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

спрямованість, визначеність і передбачуваність діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування з вдосконалення податкової системи країни.

Принципи податкової політики – це основоположні ідеї, вихідні правила та положення, що застосовуються в процесі визначення основних характеристик податкової політики, вибору цілей, засобів і способів їх досягнення.

Крім того, ці принципи не тотожні і з причини їх різної юридичної фіксації. Принципи побудови податкової системи повинні завжди мати законодавчу інтерпретацію, в той час як принципи податкової політики можуть встановлюватися підзаконними актами. Вони можуть бути зафіксовані в будь-якому довгостроковому документі (доктрині, концепції або стратегії податкової політики).

П'ятий підхід характеризується виділенням самостійних принципів податкової політики, що не ототожнюються з жодними іншими принципами податкового характеру. На сьогоднішній день це найменш поширений, але, на нашу думку, найбільш перспективний підхід. Практичну реалізацію такого підходу, на жаль, ми виявили всього в декількох працях.

Ю. Іванов та О. Тищенко³⁹ формують 8 принципів організації податкової політики. С. Барулін⁴⁰ виділяє також 8 принципів, називаючи їх принципами раціональної податкової політики.

А. Аронов і В. Кашин⁴¹ формують вже 12 оригінальних принципів, названих правилами здорової податкової політики.

Правило 1. Розподіл основної маси податкового тягаря має базуватися на принципах соціальної справедливості.

Правило 2. Весь процес оподаткування має бути економічно ефективним, тобто витрати держави та платників податків у зв'язку з виконанням останніми своїх податкових зобов'язань повинні бути мінімальними.

Правило 3. Пріоритетною ціллю податкової політики має бути забезпечення необхідних умов для економічного розвитку та інвестицій в національну економіку.

Правило 4. Податкова система не повинна перешкоджати законному праву кожного громадянина самостійно, своїми силами і законними засобами забезпечувати гідне проживання для себе і своєї сім'ї.

Правило 5. В основі державної податкової політики має бути закладений захист законних інтересів нації в цілому і кожного громадянина зокрема.

³⁹ Іванов Ю. Б., Тищенко А. Н. Вказана праця. – С. 17 – 18.

⁴⁰ Барулін С. В. Теория и история налогообложения. – М. : Экономистъ, 2006. – С. 295.

⁴¹ Аронов А. В., Кашин В. А. Налоговая политика и налоговое администрирование. – М. : Экономистъ, 2006. – С. 342 – 357.

Розділ 1. Методологія формування податкової політики

Правило 6. Слід встановлювати основні податкові режими таким чином, щоб вони карали практику порушення режиму самозбереження або відтворення навколишнього природного середовища.

Правило 7. Держава повинна утримуватися від використання податкової системи для втручання в господарське та приватне життя громадян.

Правило 8. Держава повинна належним чином інформувати не тільки про всі закони, що встановлюють податки, а й про всі зміни, що готуються в податковому законодавстві.

Правило 9. Державі слід дотримуватися принципу податкової недискримінації щодо громадян і підприємств інших країн, але тільки в тих випадках, коли застосування цього принципу не суперечить захисту її національних інтересів.

Правило 10. Слід суворо дотримуватися заборони на подвійне оподаткування, як внутрішньодержавне, так і міжнародне.

Правило 11. Державі забороняється використовувати свою емісійну політику як засіб прихованого підвищення податкового тягара.

Правило 12. Платникам податків має бути надане право враховувати при справлянні з них обов'язкових податкових платежів наявні зустрічні зобов'язання держави (її органів).

Завдання наукового керівника

Зберіть всі відомі принципи податкової політики, здійсніть їх аналіз і спробуйте вибрати універсальні, на Вашу думку, принципи. Для чого рекомендуємо використати метод SWOT-аналізу в розрізі кожного принципу, доповнивши його інструментарієм бальної оцінки

Ми спеціально відтворили сутність цих принципів, без паралельних критичних ремарок, щоб аргументувати центральний висновок – у податковій політики можуть і повинні бути свої принципи. Вони мають оригінальний контекст, не відтворюючи самостійні принципи оподаткування та принципи побудови податкової системи. Вони необхідні для надання податковій політиці наукової обґрунтованості, зниження впливу суб'єктивних чинників на характер політики, що формується, кращої її сприйнятливості і більшої її зрозумілості платниками податків. Від цього значною мірою залежить успішність реалізації податкової політики.

Сформулюємо наступні принципи формування сучасної податкової політики (рис. 1.7).

1. Принцип наукової обґрунтованості.

Сучасна податкова політика має бути науково обґрунтованою і вивірною, тобто «виходити з достовірних, підтверджених логічно й емпірично відомостей, що дозволяють адекватно описувати суспільні процеси і прогнозувати їх розви-

ток». ⁴² Її формуванням обов'язково повинні займатися професіонали з різних предметних областей (економісти, юристи, соціологи, філософи). Невід'ємним елементом наукової обґрунтованості має бути її ретельна наукова експертиза (що, нарешті, ми можемо спостерігати й в Україні в процесі розробки Податково-го кодексу). Занадто велике значення податкової політики для держави, суспільства та економіки, щоб допустити її формування волюнтаристичним чином. Політики не повинні маніпулювати цією політикою як розмінною монетою, її цілі та основні засоби їх досягнення мають бути результатом ретельного наукового пошуку, а не результатом втілення проголошених в запалі передвиборних баталій популістських обіцянок.

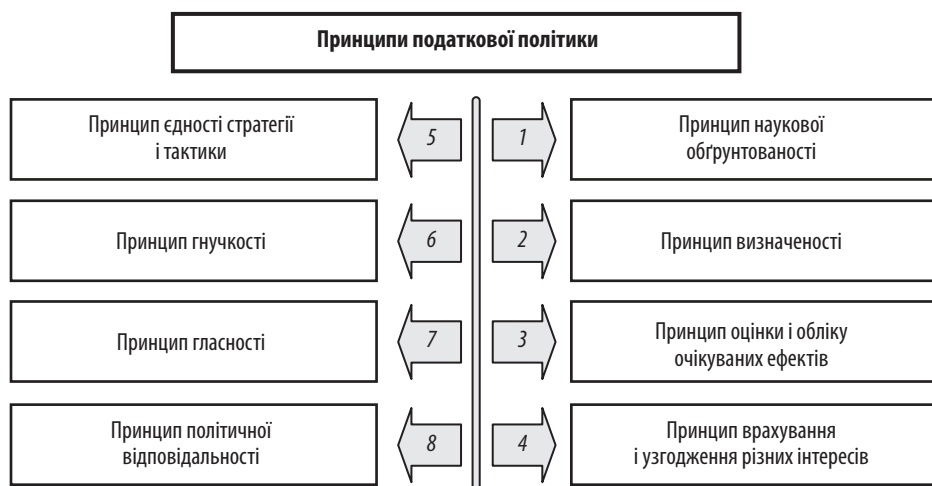


Рис. 1.7. Принципи формування державної податкової політики

2. Принцип визначеності.

Податкова політика в силу своєї значимості не може бути простою сукупністю програмних установок керівників країни. Вона повинна бути визначена програмним документом стратегічного (концептуального) характеру та регулярними змістовними документами тактичного характеру, що мають нормативно-правовий характер та обов'язкову силу для органів виконавчої влади.

3. Принцип оцінки та обліку очікуваних ефектів.

Вибір цілей податкової політики та основних засобів їх досягнення повинен формуватися на основі прогнозування всіх можливих ефектів (результатів), обґрунтування якомога точної їх кількісної оцінки. Необхідно врахувати не тіль-

⁴² Вишневский В. Налоговая политика и экономическая теория // Экономика Украины. – 2007. – №9. – С. 4.

Розділ 1. Методологія формування податкової політики

ки цільові позитивні, але й очікувані негативні ефекти, які завжди присутні при будь-якій податковій новації. Кількісна їх оцінка необхідна, щоб вибір цілей і засобів підтверджувався економічно – сума позитивних ефектів має перевищувати суму негативних.

4. Принцип врахування та узгодження різних інтересів.

Вибір цілей податкової політики та основних засобів їх досягнення повинен формуватися не тільки на основі оцінки та обліку ефектів. Такий вибір повинен супроводжуватися також обов'язковим урахуванням інтересів різних видів бюджетів і різних категорій платників податків. Різні інтереси необхідно погоджувати, оскільки різні ефекти мають різних адресатів – чиїсь інтереси будуть реалізовані, а чиїсь будуть порушені під час упровадження того чи іншого податкового інструменту.

5. Принцип єдності стратегії і тактики.

Формування податкової політики має передбачати вироблення концепції (доктрини) і розробку стратегії її реалізації. А реалізація податкової політики має передбачати розробку тактики. Причому тактика не повинна суперечити стратегії, а разом вони не повинні суперечити концепції податкової політики. У цьому якраз і реалізується їх єдність і ієрархічність.

Концепція (доктрина) податкової політики – це принципова система поглядів на архітектуру побудови податкової системи країни, на напрям її вдосконалення та (або) реформування.

Стратегія податкової політики – це сукупність основоположних перспективних цілей податкової політики і принципових способів вирішення довгострокових завдань, пов'язаних з побудовою або реформуванням податкової системи країни в руслі виробленої концепції.

Тактика податкової політики – це сукупність поточних цілей податкової політики та способів вирішення коротко- і середньострокових завдань, пов'язаних з управлінням податковою системою, вдосконаленням окремих її елементів у руслі виробленої стратегії.

6. Принцип гнучкості.

Податкова політика має бути достатньо гнучкою і оперативно реагувати на зміну соціально-економічної ситуації не тільки в регіоні, країні, а й в світі. У загальному сенсі податкова політика повинна слідувати суворо в фарватері соціально-економічних змін, але в деяких випадках вона повинна навіть передбачати і випереджати очікувані зміни. Сформована податкова політика – це не догма, а керівництво до дії, її безперервного вдосконалення та об'єктивної корекції.

При цьому доктрина і стратегія повинні демонструвати найбільшу стабільність, а варіативність повинна забезпечуватися за рахунок зміни тактики податкової політики.

7. Принцип гласності (прозорості).

У відповідності з цим принципом як податкова політика, що формується, тобто програмні документи стратегічного (концептуального) характеру, так і податкова політика, що реалізується, тобто регулярні змістовні документи тактичного характеру, повинні бути відкритими до широкого використання та обговорення. Ці документи не повинні мати ніяких грифів, оскільки вони стосуються кожного громадянина – всіх нас. Держава зобов'язана завчасно інформувати платників податків про зміни, що готуються, щоб останні встигли адаптувати свою діяльність до нових податкових умов. Але цим гласність не обмежується – повинна бути передбачена і регламентована сама процедура громадського обговорення. Платники податків повинні мати можливість висловити своє ставлення до податкових змін, що готуються, тим паче інформаційно–комунікаційні технології зараз це дозволяють легко реалізувати.

8. Принцип політичної відповідальності.

Завдання наукового керівника

Спробуйте співвіднести дані принципи з тими, які були відібрані Вами за результатами SWOT-аналізу. Оцініть використання кожного принципу в сучасній державній податковій політиці. Оцініть застосовність цих принципів до корпоративної податкової політики

Відповідно до цього принципу держава постійно повинна звертатися до громадян за принциповою оцінкою того, чи в тому напрямку реалізується податкова політика, витрачає вона занадто багато або занадто мало, а також за оцінкою того, на що вона витрачає кошти платників податків. Таким чином, податкова політика повинна адекватно реагувати на переваги суспільного вибору, не дозволяючи використовувати інструменти оподаткування для перекрученої реалізації групових (в т. ч. корпоративних) інтересів. Політична відповідальність повинна реалізовуватися також через персональну ідентифікацію податкових змін, які вводяться, щоб біля кожної законодавчої поправки було позначене прізвище її ініціатора, а платники податків б точно знали – кому адресувати її успіхи чи промахи.

Ми ні в якому разі не претендуємо на повноту і остаточність сформульованих вище принципів. Більше того, ми готові сприйняти і критику за якусь «прописну азбучність» цих принципів. Насправді, такий підхід був обраний не випадково. Вся справа в тому, що нами керувало бажання підвести під процес формування податкової політики мінімальний набір абсолютно простих і зрозумілих ідей, які

Розділ 1. Методологія формування податкової політики

могли б претендувати на роль «абетки» цього процесу. Разом з тим, стверджувати, що ці «прописні» принципи повною мірою реалізуються в Україні – це значить видавати бажане за дійсне. Достатньо, наприклад, вказати, що ні про яку реалізацію принципу політичної відповідальності в податковій політиці поки що і питання навіть не ставиться.

Головний висновок, який можна зробити за результатами наведеного вище матеріалу, наступний. Обґрунтованою слід вважати наявність різних груп принципів стосовно до оподаткування, побудови податкової системи і головне – формування податкової політики. Останні хоча й ще мають потребу в ретельному теоретичному обґрунтуванні та емпіричній перевірці,⁴³ але повинні стати в перспективі предметом нормативного закріплення.

1.4. Типи й методи податкової політики

Політик – гравець, який намагається
грати тільки своїми картами.

Владислав Гжещик

Кожний уряд відрізняється оригінальністю і неповторністю податкової політики. Це, без сумніву, так. Неповторна – не в тому сенсі, що неможливо відтворення основних цілей, засобів і способів їх досягнення. Це як раз піддається копіюванню. А неповторність полягає в тому, що не відтворюваним з абсолютною точністю буде результат застосування схожої політики. Невідтворюваність результатів обумовлюється національним колоритом кожної країни і податковими системами, які відрізняються і мають значну національну специфіку.

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, Росії або Німеччини, в першу чергу, в силу різного федерального устрою. Крім того, податкова політика об'єктивно має контекст, що розрізняється на різних етапах соціально-економічного розвитку: наприклад, політика в постіндустріальному 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. Просто приходить новий президент або уряд і змінює державну податкову політику.

⁴³ Вишне夫斯基 В. Принципы налогообложения: обоснование и эмпирическая проверка // Экономика Украины. – 2008. – №10.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

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.

Завдання наукового керівника

Спробуйте співвіднести дані принципи з тими, які були відібрані Вами за результатами SWOT-аналізу. Оцініть використання кожного принципу в сучасній державній податковій політиці. Оцініть застосовність цих принципів до корпоративної податкової політики

Чим же відрізняються типи, форми і моделі податкової політики? 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), що в цілому є якимось «понятійним вінегретом», розділити інгредієнти в якому навіть фахівець не завжди під силу. Спробуємо, наскільки

це можливо, внести ясність в дані поняття. Логічна їх обумовленість представлена на рис. 1.8.

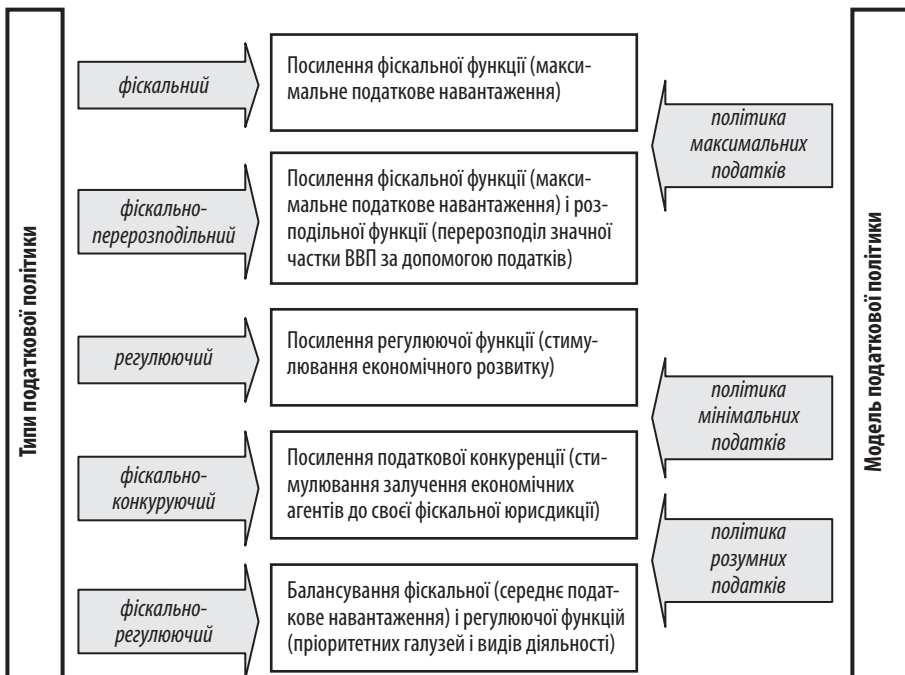


Рис. 1.8. Відповідність типів і моделей податкової політики

Розділ 1. Методологія формування 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 тягаря на економіку і населення. Цю модель формують два типи податкової політики.

По-перше, фіскальний тип, який характеризується поєднанням високого податкового тягаря, 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

в певні сектори економіки (в т. ч. військового призначення), при цьому зменшуючи соціальні витрати. В Україні, як і в Росії початку 90-х рр., даний тип податкової політики використовувався не в умовах воєнного часу, але в умовах, наближених до надзвичайних.

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 компен-

Розділ 1. Методологія формування податкової політики

сує 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. ХХ 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.

Завдання наукового керівника

Спробуйте охарактеризувати типи та моделі податкової політики у відомих Вам податкових системах. Які макроекономічні критерії (показники) Ви могли б порекомендувати для подібного процесу ідентифікації?

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 сформованих 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.

Розділ 1. Методологія формування 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 непрямиго 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.

Розглянемо зміст основних стадій податкової політики. А. Сердюков та ін.⁴⁴ 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 змі-

⁴⁴ Сердюков А. Э., Вылкова Е. С., Тарасевич А. Л. Вказана праця. – С. 54.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

ни. Тому, на наш погляд, доцільно говорити про наявність, як мінімум, чотирьох універсальних, що повторюються з певною регулярністю, стадій (рис. 1.9):

- 1) формування податкової політики;
- 2) реалізація податкової політики;
- 3) оцінка результатів реалізації податкової політики;
- 4) зміна або корекція податкової політики.

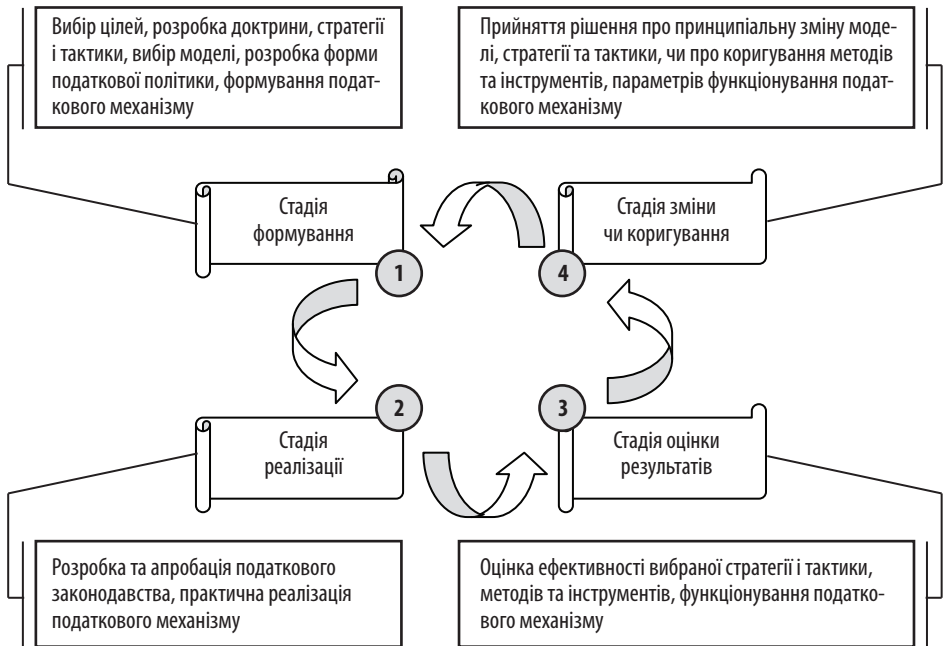


Рис. 1.9. Стадії податкової політики та їх зміст

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.

На жаль, питання розгляду стадій податкової політики традиційно залишається за кадром більшості досліджень, оскільки вважається, що стадії ці важко

Розділ 1. Методологія формування податкової політики

розмежувати, оскільки вони нашаровуються одна на одну. Це дійсно так – в реальному житті важко відділити одну стадію політики від іншої, але це потрібно не тільки для теоретичного розуміння логічної послідовності, а й для практичного планування та оцінки завершення кожної стадії. Крім того, на стадійність податкової політики найтіснішим чином зав'язана стадійність (послідовність) реформування податкової системи, за результатами якої ми власне і сприймаємо зміст і спрямованість реалізованої податкової політики.

1.5. Механізм реалізації податкової політики

Справжній політик, дійшовши до розвилки доріг,
іде по обом дорогам відразу.

Невідомий автор

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.

Завдання наукового керівника

Доповніть шукане поняття іншими визначеннями, спробуйте виокремити і розмежувати різні підходи. Отримана класифікація може стати елементом наукової новизни Вашої роботи

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

му юридичну форму за допомогою податкового законодавства і регулює його, впливаючи на економічні процеси». ⁴⁵

Практично аналогічне визначення надається авторами Енциклопедії загального аудита. 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». ⁴⁶ 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». ⁴⁷

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». ⁴⁸ 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.

⁴⁵ Финансы / Под ред. Л. А. Дробозиной. – М. : ЮНИТИ, 2000. – С. 158.

⁴⁶ Законодательная и нормативная база, практика, рекомендации и методика осуществления // Энциклопедия общего аудита. – М. : Дело и сервис, 1999. –Т. 1. – С. 238.

⁴⁷ Финансы, денежное обращение и кредит / Под ред. В. К. Сенчагова. – М. : Проспект, 1999. – С. 266.

⁴⁸ Горский И. В. Еще раз о налогах и налоговом законодательстве // Налоговый вестник, 1999. – № 12. – С. 43.

Розділ 1. Методологія формування податкової політики

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.

Завдання наукового керівника

Ознайомтесь з податковими теоріями, які можна зв'язати з регулятивною роллю сучасного податкового механізму

Питання визнання та підтримки регулятивної ролі податків залишається дискусійним до цього часу. Відповідно, можуть виникнути сумніви в об'єктивності регулюючої компоненти двоєдині 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. Тургенєв 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.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

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).

«Оболонкою» податкового механізму можна вважати конфігурацію елементів податкової системи, а саме законодавства про податки і збори, сукупності податків і зборів, податкових адміністрацій та платників податків і зборів.

«Стартер» в податковому механізмі є фінансово-господарська операція або їх комплекс в різного роду договорах, що укладаються (купівлі-продажу, міни, комісії та ін) і супроводжується тими чи іншими податковими наслідками в силу чинного в певному просторі та часі податкового законодавства.

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 розрізняти 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. 1.10*.

Розділ 1. Методологія формування податкової політики

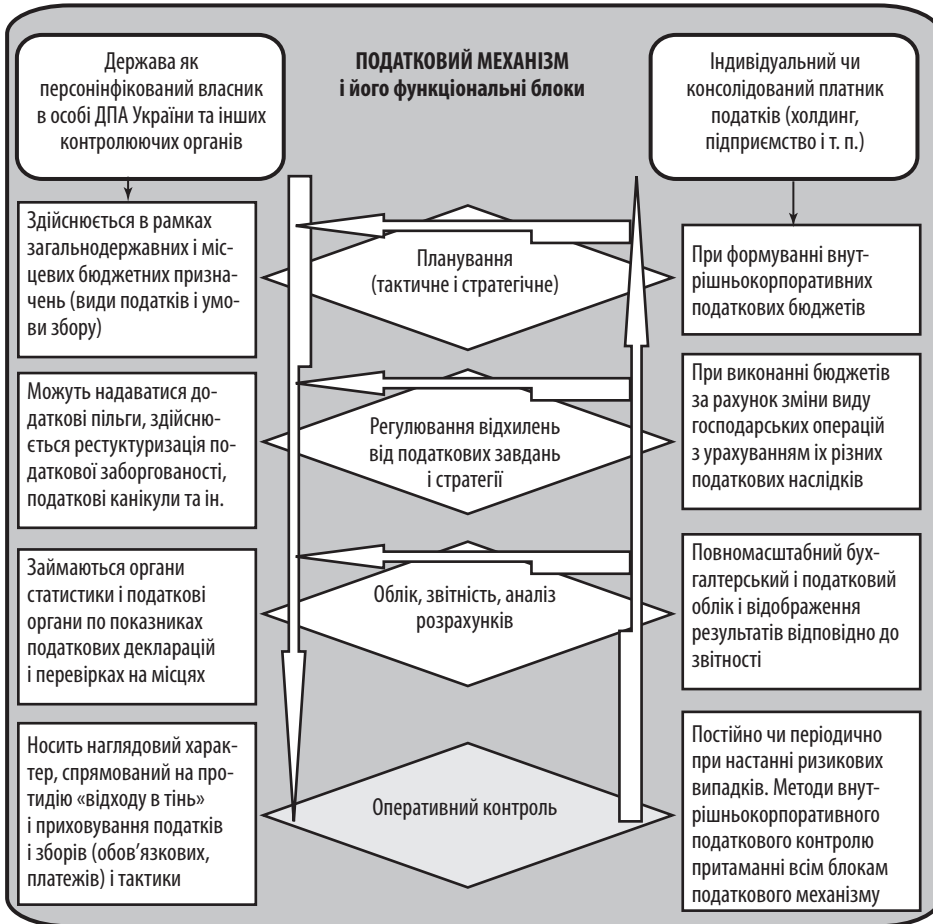


Рис. 1.10. Зміст функціональних блоків податкового механізму на рівні держави і платника податків

Слід особливо відзначити, що блок «контроль», як відносно самостійний, позиціонується 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.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

Державний податковий механізм є сукупністю інструментів реалізації податкової політики держави. Схематичне бачення підпорядкованості податкового механізму, що формується, цілям державної політики представлено на рис. 1.11.⁴⁹

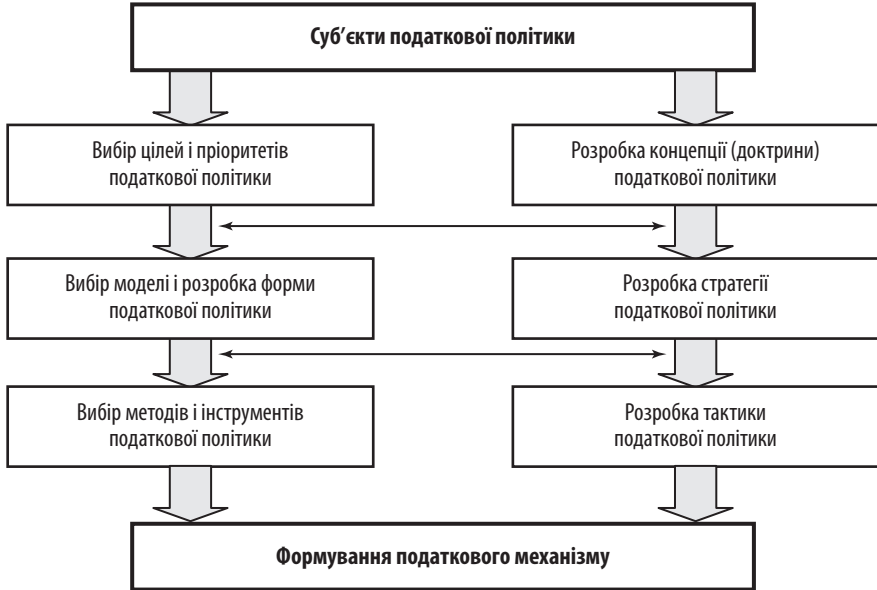


Рис. 1.11. Загальна логічна послідовність формування податкового механізму

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. Разом з тим, функціональний зміст блоків внутрішньої структури податкового механізму однотипний на обох рівнях.

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

⁴⁹ Майбуров И. А. Теория... Вказана праця. – С. 443.

Розділ 1. Методологія формування податкової політики

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.⁵⁰

Необхідно уявляти, 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.

⁵⁰ Налоги и налогообложение / Под ред. И. А. Майбурова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – С. 147.

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 відрізнятися. 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.

Завдання наукового керівника

Наведіть інші приклади норм податкового законодавства, які спричиняють конфлікт інтересів платників податків та контролюючих органів, та обґрунтуйте можливі шляхи їх вирішення

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.

Розділ 1. Методологія формування податкової політики

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. 1.12*.

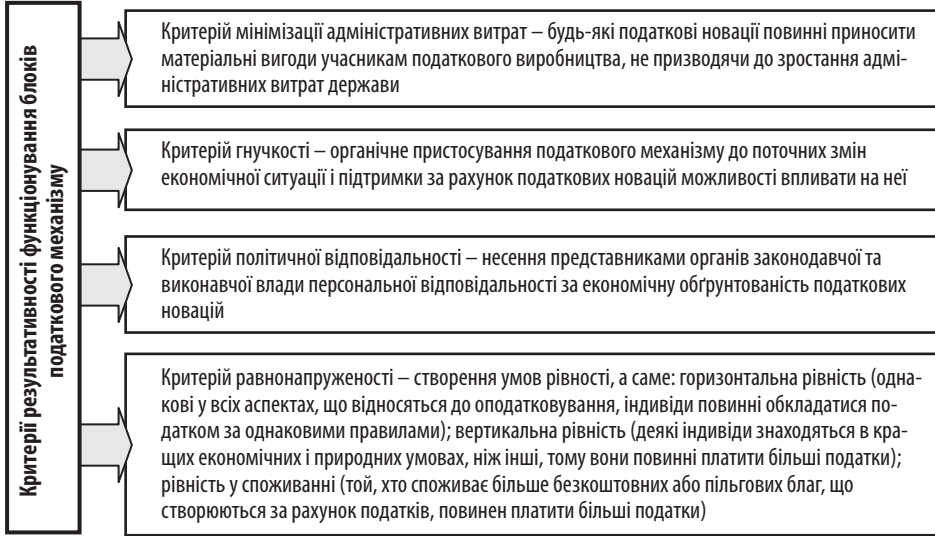


Рис. 1.12. Базові критерії підтримки податкового механізму в стані, адекватному вимогам паритету фінансових інтересів учасників податкового виробництва

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).

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.

1. 6. Податкова політика в контексті теорії інституціоналізму

Кричущою несправедливістю є примушення людей до сплати податків, які потім витрачаються на діяльність, не відповідну інтересам платників податків або таку, що навіть суперечить їм.

К. Віксель

Інституціональний напрям економічної теорії пояснює розвиток економіки зміною інститутів. Найбільшу увагу питанням оподаткування надають сучасні теорії цього напрямку – неоінституціоналізм. В основі неоінституціонального 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 образ думки в тім, що стосується окремих відносин між суспільством і особистістю й окремих виконуваних ними функцій»,⁵¹ представники неоінституціоналізму 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.

⁵¹ Веблен Т. Теория праздного класса. – М.: Прогресс, 1984, – С. 200 – 201.

Розділ 1. Методологія формування податкової політики

Найважливішими поняттями, з якими пов'язано поняття податку в інституційній економіці, є суспільні блага, формальні і неформальні інститути податку, трансакційні витрати оподаткування. Розглянемо кожне з цих понять.

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: 1) конкурентність у споживанні; 2) 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 безбілетника (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

Завдання наукового керівника

Проаналізуйте відмінність між суспільними благами і благами, які надаються суспільним способом, тобто державою. Сформулюйте і обґрунтуйте перелік суспільних благ, які повинні, на вашу думку, надаватися державою. Порівняйте його з реальними зобов'язаннями держави. Виділіть блага, які на Ваш погляд, слід перевести з суспільного сектора в приватний та навпаки

вони повинні забезпечуватися державою і фінансуватися шляхом податків.

Концепція суспільних благ має ключове значення при розгляді питань оподаткування в рамках інституціональної парадигми: рівень податкового тягара 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 інститутоутворюючої функцією держави – діяльністю по цілеспрямованому формуванню ефективного громадського порядку, раціональних правил гри в економічному просторі, які забезпечують реалізацію цілей суспільного розвитку.

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)».⁵²

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.).

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».⁵³ В загальному значенні в інституціональній теорії неформальні обмеження трактується, головним чином, як прояви традицій, звичаїв, стійких стереотипів дій.

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

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

⁵² Институциональная экономика: Учебник / Под общ. ред. А. Олейника. – М. : ИНФРА, 2005. – С. 55.

⁵³ Норт Д. Институты и экономический рост: историческое введение // THESIS, 1993. – Т.1. – вып. 2. – С. 56.

Розділ 1. Методологія формування податкової політики

для стимулювання появи нових неформальних практик; *по-третє*, вони формують язик риторики, який камуфлює неформальні практики.⁵⁴ 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 ...».⁵⁵

В загальному вигляді можна виділити наступні типи відношення між формальними і неформальними інститутами (*табл.1.2*).

Таблиця 1.2

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. Прочитуємо В. Радаєва: «... офіційні органи майже завжди або залишають місце для невизначеності, будучи не в силах заповнити всі законодавчі порожнечі, або цілком свідомо конституують поле невизначеності в процесі узгодження проєктів законодавчих і нормативних актів, резервуючи можливості для різного трактування формальних правил».⁵⁶

Прикладом відповідності між формальними та неформальними нормами можна вважати практику податкової звітності: своєчасне її подання придбало

⁵⁴ Радаєв В. Деформализация правил и уход от налогов в российской хозяйственной деятельности // Вопросы экономики. – 2001. – № 6. – С. 61.

⁵⁵ Норт Д. Вказана праця. – С. 67 – 68

⁵⁶ Радаєв В. Вказана праця. – С. 64.

риси рутинної діяльності, існує як реальна норма поведінки і виконується переважно більшістю платників. Відношення протиріччя між формальними і неформальними нормами в практиці постсоціалістичних країн зустрічаються, на жаль, достатньо часто.⁵⁷ 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.

Трансакційні витрати оподаткування. У загальному значенні під трансакційними витратами розуміються витрати експлуатації економічної системи.⁵⁸ 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 – ключовий змінної в нашій аналізі».⁵⁹

⁵⁷ Наприклад, відмова в прийомі декларації з прибутку з від'ємним значенням бази оподаткування, декларації по ПДВ з відшкодуванням та ін.

⁵⁸ Эрроу Кеннет Дж. Возможности и пределы рынка как механизма распределения ресурсов. // THESIS, 1993. – вып.2. – С. 66.

⁵⁹ Бьюкенен Джеймс М. Сочинения. Пер. с англ. Серия «Нобелевские лауреаты по экономике». – Т. 1. М. : «Таурис Альфа», 1997. – С. 77–78.

Розділ 1. Методологія формування податкової політики

Завдання наукового керівника

Сформууйте перелік трансакційних податкових витрат для платників податків (фізичних та юридичних осіб). Охарактеризуйте зміст кожної позиції. Сформулюйте, на основі якої інформації можна кількісно оцінити ці витрати. Спробуйте зробити такі оцінки для окремих позицій. Виконайте це ж завдання для іншої сторони податкових відносин – держави

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.⁶⁰ 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, відповідальності та штрафних санкцій.

Перехід на інституціональну парадигму при обґрунтуванні податкової політики обумовлює формування партнерських відносин учасників процесу оподаткування, перенесення уваги з проблеми зниження податкового тягаря на проблему еквівалентності податків і суспільних благ, що надаються державою, і актуалізує такі задачі:

Завдання наукового керівника

Проаналізуйте інформацію, яку представлено на сайтах податкових служб різних країн. Порівняйте постсоціалістичні і розвинені європейські країни. Оцініть повноту і якість інформації з позицій платника податків і дослідника (аналітика)

- ревізію зобов'язань держави;
- скорочення трансакційних податкових витрат, у тому числі і у платників податків, що може досягатися поліпшенням податкового сервісу, зручності оподаткування для платників та ін.;
- посилення прозорості процесів збирання й витрачання податкових надходжень;

⁶⁰ Becker G. Crime and Punishment: An Economic Approach// Journal of Political Economy, 1968. – vol.76. – №2.

що передбачає поліпшення інформованості населення, відвертість звітності податкових і інших органів державного управління;

- формування соціально санкціонованих стереотипів податкової поведінки, адекватних системі формальних податкових обмежень.

1. 7. Податкові реформи як результат змін податкової політики

Чим вище посада, тим краще видні
успіхи держави.

Акрам Муртазаєв

Немає потреби доводити, що будь-яка істотна зміна податкової політики має спричинити зміну податкової системи і податкового механізму. Така зміна досягається в результаті податкової реформи. Без реформ, на жаль, не обійтися. Разом з тим, щоб реформи були менш болючими для економічних агентів, вони мають бути ретельно науково опрацьовані: правильно визначені цілі, вибрані вірні засоби і методи, оцінені можливі наслідки їх реалізації.

Визначимо смислове навантаження терміну «податкова реформа». Слід зазначити, що часто під податковою реформою розуміють проведені зміни податкової системи країни, спрямовані на вдосконалення її окремих елементів. Таке трактування навряд чи прийнятне, адже зміна окремих елементів скоріше характеризує поточний і постійно здійснюваний процес вдосконалення податкової системи.

Процеси вдосконалення і реформування податкової системи мають характерні відмінності.

По-перше, процес вдосконалення характеризується безперервністю: скільки часу існують податкові системи різних країн – стільки вони й удосконалюються, на відміну від реформування – дискретного процесу, що має певний часовий проміжок.

По-друге, вдосконалення характеризується зміною окремих елементів, у той час як ознака президентської реформи – це проведення принципових перетворень податкової системи.

Завдання наукового керівника

Здійсніть літературний пошук визначень поняття «податкова реформа» і спробуйте їх класифікувати, не забуваючи виділити відмінну класифікаційну ознаку

По-третє, розрізняються рушійні сили змін. Податкова реформа проводиться при перегляді соціально-економічної політики держави та подальшому кардинальному перегляду концепції і стратегії податкової політики, у той час як процес вдосконалення податкової

Розділ 1. Методологія формування податкової політики

системи реалізується в контексті зміни тактики податкової політики. У зв'язку з цим більш адекватним нам бачиться таке визначення.

Податкова реформа – це обмежений у часі комплексний процес кардинальних перетворень податкової системи з метою приведення її у відповідність до нового змісту державної податкової політики.⁶¹

Історія оподаткування знає достатню кількість різних податкових реформ, всю сукупність яких В. Пансков⁶² запропонував класифікувати за трьома основними ознаками (рис. 1.13).

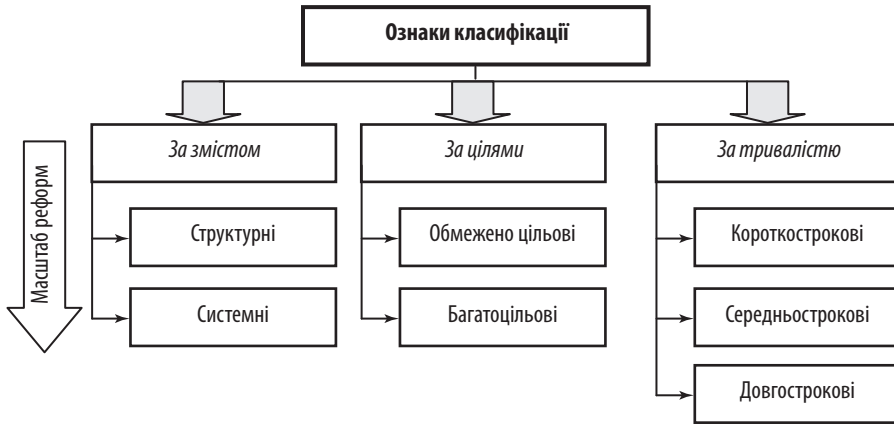


Рис. 1.13. Загальна класифікація податкових реформ

Класифікація податкових реформ за своїм змістом: системні і структурні.

Системна податкова реформа має на увазі реалізацію кардинальних перетворень самої податкової системи, концептуальних і методологічних основ її побудови. У результаті такої реформи, як правило, докорінно змінюється: перелік податків, податкове навантаження, співвідношення прямого і непрямого оподаткування, принципи побудови податкової системи і т. д.

Структурна податкова реформа характеризується кардинальними перетвореннями окремих структурних елементів податкової системи. У результаті такого роду реформи досягається кардинальна перебудова податкового механізму, податкового адміністрування, систем податкового обліку на підприємствах, в рамках існуючого переліку кардинально змінюється структура віднесення до

⁶¹ Майбуров И. А. Теория ... Вказана праця. – С. 444.

⁶² Пансков В. Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учебник. – М. : Финансы и статистика, 2005. – С. 63.

загальнодержавних місцевих податків, принциповим чином змінюються елементи податків (бази, ставки, пільги) і т. д.

Якщо образно порівнювати ці реформи, то результатом структурної реформи має стати нова архітектура функціональних елементів податкової системи, а результатом системної реформи – нова архітектура її побудови в цілому.

Класифікація податкових реформ по цілях проведення: багатоцільові і обмежено цільові.

При проведенні *обмежено (моно-) цільової* реформи забезпечується досягнення найбільш актуальної цільової настанови щодо зміни окремих параметрів функціонування податкової системи. Результатом такої реформи стає зміна характеру прояву основних функцій податків, як правило, стимулюючого характеру, щодо окремих галузей народного господарства, територій, форм власності, форм підприємництва, виробництва окремих видів продукції і т. д.

Проведення *багатоцільової* податкової реформи покликане забезпечити досягнення певної сукупності взаємопов'язаних цільових установок щодо зміни основних параметрів функціонування податкової системи. Результатом такої реформи стає зміна характеру прояву основних функцій податків у народногосподарському комплексі країни відповідно до цілей податкової політики, обраними пріоритетними.

Класифікація податкових реформ за тривалістю проведення: коротко-, середньо- та довгострокові.

Короткострокова податкова реформа характеризується незначним часовим періодом реалізації, як правило, близько трьох років. У такий короткий період неможливо здійснити масштабні перетворення, але цілком укладається реалізація обмежено цільових реформ. Наприклад, можливо знизити податкові ставки і досягти мети – зниження податкового навантаження.

Середньострокова реформа, маючи більш тривалий період, як правило, до восьми років, дозволяє здійснити більш істотні структурні перетворення.

Довгострокова реформа, характеризуючись значним періодом реалізації, як правило, понад вісім років, дозволяє здійснити системні перетворення.

Така значна розтягнутість податкових перетворень в часі обумовлюється: *по-перше*, вкрай обережним реформаторським підходом більшості урядів до такої болючої для всіх темі, як податки, *по-друге*, внутрішньою логікою реформ, які поспідовно проходять декілька етапів. На *рис. 1.14* схематично представлений умовний алгоритм проведення податкової реформи.

Розділ 1. Методологія формування податкової політики

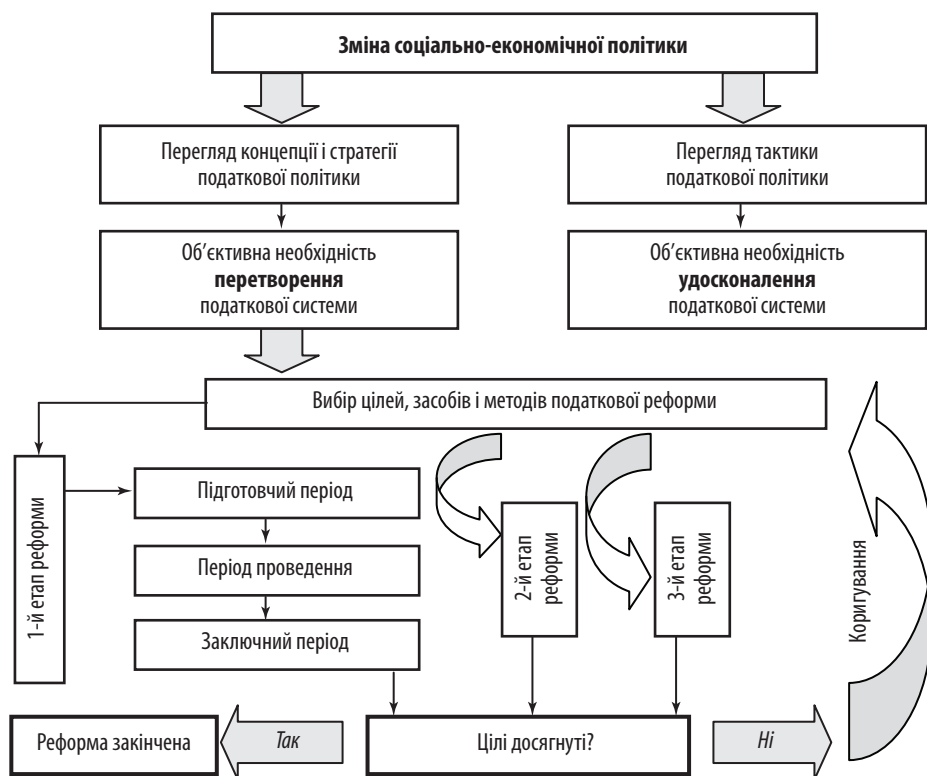


Рис. 1.14. Умовний алгоритм реалізації податкової реформи

Об'єктивною передумовою податкових перетворень, як вже було зазначено, є суттєва зміна соціально-економічної політики держави, що веде до перегляду концепції і стратегії податкової політики. Коли об'єктивна необхідність проведення реформи сформована та усвідомлена, відбувається вибір цілей, засобів і методів податкових перетворень. В залежності від складності та кількості поставлених цілей проведення реформи може плануватися в один або кілька послідовних етапів з відповідною розбивкою за цілями, засобами та методами. Так, наприклад, у Німеччині реформа проводилася в три етапи (1986, 1988, 1990 рр.), у США – в два етапи (1981, 1986 рр.), в Росії – в три етапи (1991, 1998 і 2001 рр.).

Кожен з етапів у свою чергу складається з трьох основних періодів: підготовчого, безпосереднього проведення та завершального.

Підготовчий період – це період планування реформи, обґрунтування та підготовки громадської думки. Цей період дуже суттєвий, хоча найчастіше його роль і недооцінюється повною мірою. Для того щоб забезпечити успіх проведення реформи, необхідно не тільки її кваліфіковано спланувати, обґрунтувати, розро-

бити нове законодавство, а й підготувати громадську думку – реформа має бути об'єктивно необхідною і підтриманою народом, цілі її мають бути досяжні, прості й зрозумілі.

Період проведення – це період безпосередньої реалізації податкової реформи, коли нове податкове законодавство вводиться в дію, видозмінюється податковий механізм, відбувається апробація нововведень, достатня за своїм часовим контекстом для виявлення законодавчих недоробок і практичних нестиківок функціонування оновленого механізму.

Завершальний період – це період аналізу отриманих результатів реформи, оцінки їх фіскальної та соціально-економічної значущості, розробки пропозицій щодо подальшого вдосконалення податкового законодавства, декларування висновку про міру досягнення заявлених цілей і підготовки обґрунтування для завершення або продовження реформ.

Завдання наукового керівника

Виділіть в історії сучасних податкових реформ Росії відповідні етапи. Зробіть висновок про сутність сучасного етапу реформи – чи є він завершальним, чи досягнуті цілі реформи і скільки він, на Вашу думку, ще продовжиться?

При аналізі будь-якої реформи слід відрізнити *плановану* поетапну реалізацію, тобто етапність спочатку плановану при запуску реформи, від *вимушеної* поетапної реалізації. Вимушена етапність виникає, коли цілі реформи не досягаються і виникає необхідність коригування засобів, методів, самих цілей, а іноді навіть і концепцій податкової політики вже в процесі самої реформи. У цьому випадку готується реалізація наступного етапу реформи, якщо ж

очікуваний результат і в цьому випадку не досягається, тоді планується третій етап. Різні етапи реформи не завжди суворо послідовні. Вони нерідко накладаються один на одного: завершальний період одного етапу збігається з підготовчим періодом наступного етапу, і тому часом їх важко розмежувати, вони сприймаються часом як безперервний процес перетворень.

Малодослідженою областю є проблема частоти податкових реформ. За яких зміни соціально-економічної політики стає неминучим проведення податкових перетворень? Адже будь-які перетворення – процес досить болісний для всіх суб'єктів, результат яких неможливо повною мірою передбачити. Відповідь тут може бути дана тільки якісна, а не кількісна.

При незначних змінах цієї політики можливо обійтися поточним удосконаленням податкової системи, у той час як при істотній (принциповій) зміні її змісту кардинальні податкові перетворення неминучі. Нова соціально-економічна політика буде неминуче породжувати нову податкову політику, а відповідно, і нову податкову реформу. У результаті реалізації реформ забезпечується еволюційний

Розділ 1. Методологія формування податкової політики

розвиток податкової системи і досягається тимчасова її відповідність до поточної соціально-економічної ситуації. Отже, податкова реформа не може випереджати соціально-економічні реформи, вона йде в їхньому фарватері.

Підкреслимо, що реформування завжди має бути *еволюційним*. Революційні перетворення характеризуються ламкою старою і будівництвом принципово нової податкової системи. Такі перетворення навряд чи можна охарактеризувати як податкову реформу. Зокрема, більшість країн колишнього соціалістичного табору при переході до ринкових відносин, у тому числі й Україна в 1991 р., з самого початку не реформували, а формували принципово нові податкові системи, реформувати їх вони стали пізніше.

Таким чином, основними *ознаками* податкових реформ в ринковій економіці є – *еволюційність, послідовність і періодичність*. А *головною метою* податкових перетворень повинно бути приведення податкової системи у відповідність до нових потреб соціально-економічного розвитку країни і нового курсу податкової політики. Отже, податкові реформи є невід'ємним атрибутом зміни соціально-економічної та податкової політик держави.

Вся друга половина ХХ століття пов'язана з перманентними податковими реформами в розвинених країнах, об'єктивна необхідність яких була обумовлена спочатку наданням економічної політики потужного соціального контексту і, пізніше, входженням цих країн в епоху постіндустріального розвитку, триватимуть вони і в ХХІ столітті. А для пострадянських країн період постійних податкових реформ, який розпочався в 1991 році, триває й досі.

1. 8. Податкова політика й макроекономічна нестабільність

І соловей може допомогти орачеві,
якщо не надягати на нього хомут.

Лешер Кумор

В умовах глобальної фінансово-економічної кризи багато урядів опинилися перед дуже непростим вибором, що ж робити – підвищувати або знижувати податки, а може бути взагалі нічого не робити. Тому на перший план виступає проблема принципового напрямку податкового регулювання.

Нобелівський лауреат Т. Хаавельмо на підставі співвідношення між інвестиційним і податковим мультиплікаторами обґрунтував теорему вибору між двома принципово різними способами стимулювання короткострокового підйому економіки (*рис. 1.15*).

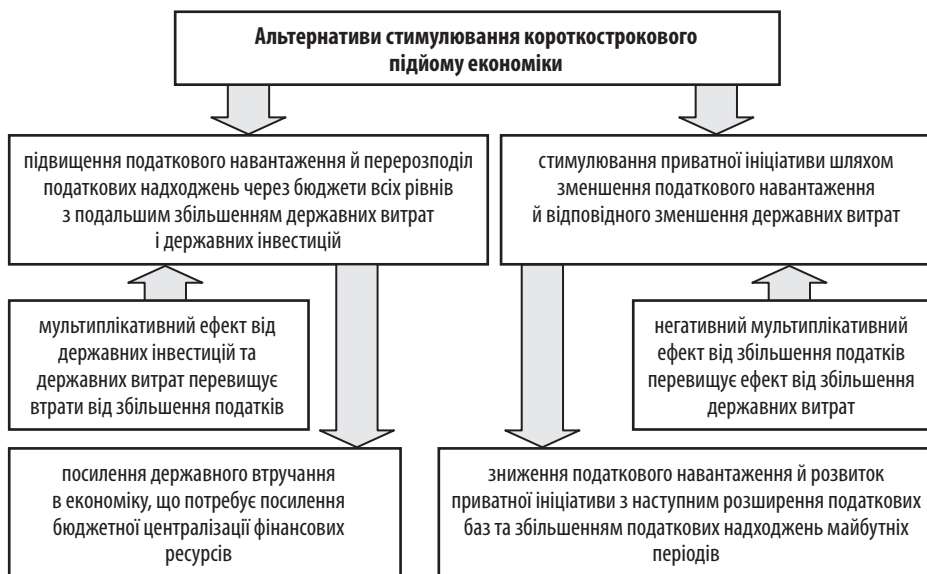


Рис. 1.15. Варіанти податкового регулювання антициклічного розвитку по Т. Хаавельмо

Перший спосіб полягає в посиленні податкового тягаря й перерозподілі податкових надходжень через бюджети всіх рівнів (з подальшим збільшенням державних витрат і державних інвестицій). Цей спосіб найбільш доцільний у тому випадку, якщо мультиплікативний ефект від приросту державних інвестицій і державних витрат перевищує втрати від підвищення податків.

Другий спосіб полягає в стимулюванні приватної ініціативи шляхом зниження податків і відповідного зменшення державних витрат (доцільний у випадку, коли негативний мультиплікаційний ефект від росту податків перевищує ефект від збільшення державних витрат).

Іншими словами, перший спосіб (скандинавська модель) базується на посиленні державного втручання в економіку, основою чого є підвищення рівня централізації фінансових ресурсів у бюджеті, а другий – ліберальний – припускає зниження податкового тягаря з метою розвитку приватної ініціативи й приватних інвестицій з наступним розширенням податкових баз і збільшенням надходжень майбутніх періодів.

Аналізуючи характерні риси макроекономічної системи, при наявності яких аналізований вибір реалізується повною мірою, Р. Нижгородцев робить висновок, що «... в економіці, надмірно обтяженої, «перенасиченої» податками (в якій навіть невелике збільшення податкових ставок зменшує обсяг податкових надхо-

Розділ 1. Методологія формування податкової політики

джен у бюджет) подальше посилення податкового преса не є ефективним. Застосування принципу Т. Хаавельмо в такій економіці припускає, що зменшення податкових ставок супроводжується збільшенням податкових надходжень і – на цій основі – приростом державних витрат і державних інвестицій». ⁶³

Правда, остання теза представляється досить дискусійною, оскільки досвід пострадянських держав свідчить про те, що крива А. Лаффера «не спрацьовує» при зменшенні податкових ставок.⁶⁴ Крім того, дія цього макроекономічного регулятора може істотно спотворюватися у зв'язку з нерівномірним розподілом податкового навантаження між платниками, що характерно для української податкової системи, обтяженої все ще численними й різноспрямованими пільгами.

Разом з тим, навіть із урахуванням наведених застережень, збільшення податкового навантаження в контексті антикризового регулювання економіки навряд або прийнятно для сучасних умов функціонування української економіки, оскільки подібне збільшення:

по-перше, вимагає високої ефективності витрачання отриманих державою податкових надходжень. У загальному випадку ефективність податкових взаємин держави й суб'єктів оподаткування може бути визначена за допомогою коефіцієнта співвідношення сум податкових платежів і фінансованих державою сум суспільних благ і трансферних платежів.⁶⁵ Якщо його величина дорівнює або перевищує 80 %, вважається, що високий рівень оподаткування виправдує себе, і гранична корисність податків обов'язкових платежів, що вилучаються державою у платників, не зменшується (при цьому рівні 80 % податків сплачуються з максимальною граничною корисністю, а 20 % – з мінімальною суспільною жертвою). Так, у Швеції коефіцієнт співвідношення сум суспільних благ і трансферних платежів і сум сплачених податків дорівнює 86 %. В Україні зазначений коефіцієнт не перевищує 26 %. Тому подальше підвищення податкового навантаження при існуючій ефективності використання податкових надходжень робить неприйнятною для платників ціну суспільних благ;

по-друге, підвищує ризики неплатоспроможності підприємств. Посилення бюджетної централізації фінансових ресурсів може бути здійснено тільки за ра-

⁶³ Нижегородцев Р. М., Стрелецкий А. С. Мировой финансовый кризис: причины, механизмы, последствия. – М.: ЛИБРОКОМ, 2008. – С. 25.

⁶⁴ Меркулова Т. В. Снижение налоговой нагрузки и эффект Лаффера: аргументы и заблуждения // Налогообложение: проблемы науки и практики – 2007: Монография. – Х.: ИД «ИНЖЭК», 2007. – С. 28 – 43.

⁶⁵ Иванов Ю. Б., Десятнюк О. М., Крисоватий А. І. Податкова система. Підручник. – К.: Атіка, 2006. – С. 108 – 109.

хунок додаткового вилучення оборотних коштів у платників – юридичних осіб і зменшення чистого доходу громадян. В умовах фінансово-економічної кризи при дефіцитності й високій ціні кредитних ресурсів такий підхід ще в більшій мірі послабляє фінансові можливості платників податків. Слід зазначити, що протягом 2009 р. прострочена й сумнівна заборгованість по кредитах виросла більш ніж в 3 рази, причому обсяги прострочених кредитів щомісяця збільшувалися на 4 – 5 млрд грн;⁶⁶

по-третє, створює умови для зростання масштабів тіньової економіки з відповідним скороченням податкових баз, що декларуються.

Таким чином, загальна спрямованість антикризового податкового регулювання в Україні, на нашу думку, повинна забезпечувати зниження податкового навантаження, що, у принципі, відповідає Концепції реформування податкової системи України,⁶⁷ а перехід до скандинавської моделі уявляється передчасним і малореальним з погляду можливих соціально-економічних наслідків. Пов'язане із цим зменшення податкових надходжень може бути частково компенсовано зміною структури податкових платежів за рахунок збільшення специфічних акцизів (що успішно підтверджено практикою оподаткування 2009 та 2010 рр.) і введення в перспективі податку на нерухоме майно (нерухомість) з відносно високим порогом оподаткування.

Для того, щоб ефективно боротися з кризою, а не займатися латанням дірок, що утворюються, тобто боротися виключно з наслідками кризи, необхідно зрозуміти природу і першопричину її виникнення. Чи є ця криза звичайною циклічною, на яку вже вироблені відповідні рецепти, або у неї інша, може, навіть невідома раніше природа, на якій ще не апробовувалися жоден з відомих фіскальних рецептів. Нам бачиться, що в даний час намітилися два принципово різних підходи до пояснення природи цієї кризи (*рис. 1.16*).

Перший підхід ґрунтується на тому, що розглядає поточну кризу як логічне продовження ланцюга криз, які з певною регулярністю відзначалися і раніше. Звичайно, продовження це не механічне, а еволюційне, що обумовлює зміну фундаментальних характеристик її прояву (глибини, охоплення, тривалості). Але все ж таки криза ця звичайна циклічна.

У рамках циклічного підходу можна виділити такі причини виникнення кризи.

⁶⁶ *Гриньков Д.* Срок годности // Бизнес. – 2009. – № 39. – С. 30.

⁶⁷ Концепція реформування податкової системи України. Схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 р. № 56-р. Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=56-2007-%F0>.

Розділ 1. Методологія формування податкової політики

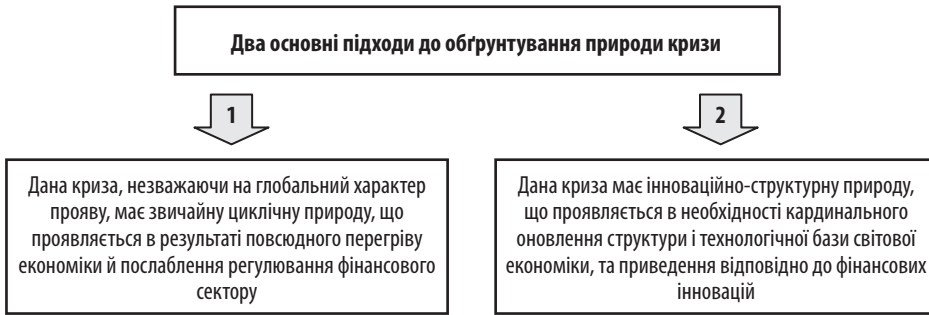


Рис. 1.16. Розуміння природи сучасної фінансово-економічної кризи

Завдання наукового керівника

Про причини сучасної кризи говорять усюди і всі, а думок рівно стільки, скільки тих, що виступають і навіть більше. А які причини Вам здаються визначальними в створенні глобальної нестабільності?

1. Тривале збереження високих темпів зростання світової економіки, що відбувається на тлі дисбалансів, що посилюються у функціонуванні глобальної фінансової системи.

2. Підтримання негативних реальних процентних ставок у розвинутих країнах, що супроводжувалося роздуванням «пузирів» на ринках нерухомості, акцій та сировинних товарів.

3. Форсоване використання інноваційних фінансових інструментів, що супроводжувалося реалізацією політики дерегулювання фінансових ринків.

Звісно, ці причини в процесі дослідження перебігу та розвитку кризи будуть уточнюватися, доповнюватися, змінюватися, але сутність підходу від цього не зміниться. На сьогодні вони об'єктивні – з їх наявністю і негативним впливом важко посперечатися. Разом з тим, зберігається нерозуміння того, як їхній прояв зміг загнати в депресію всю світову економічну систему? Мимоволі виникають сумніви – можливо, це тільки поверхневі, наочні причини, а існує ще якась прихована глибинна причина, яку прихильники даного підходу не бачать. Таку глибинну причину, на наш погляд, якраз розкриває другий підхід.

Другий підхід ґрунтується на тому, що розглядає поточну кризу як кризу, що має інноваційно-структурну природу, яка виявляється в необхідності кардинального оновлення існуючої структури та технологічної бази світової економіки, і відповідного приведення у відповідність до цієї нової структури і технологічної бази всього масиву фінансових інновацій.

Зокрема, С. Глазьев⁶⁸ для розуміння сутності нинішньої кризи використовує свою теорію довгострокового техніко-економічного розвитку, що представляє собою процес послідовного заміщення великих комплексів технологічно сполучених виробництв – технологічних устроїв (ТУ). В структурі сучасної економіки зараз домінує п'ятий – інформаційний технологічний устрій. Цей устрій близький до меж свого зростання, його життєвий цикл виходить вже на завершальну фазу, а паралельно починається структурна перебудова економіки на основі нового – шостого ТУ. Характер глобального техніко-економічного розвитку в найближчі два-три десятиріччя буде визначатися саме становленням шостого устрою.

Разом з тим, для багатьох залишається незрозумілим, як зміна технологічного устрою може призвести до таких масштабних кризових проявів? Як вважає С. Глазьев, криза обумовлюється накопиченням структурних протиріч в процесі формування відтворювального контуру нового ТУ, коли попередній устрій природним чином націлений на власне розширене відтворення, а його домінування починає вже об'єктивно перешкоджати розвитку виробництв нового устрою. І тільки коли стримуючу протидію старого устрою буде подолано, тобто коли технологічна революція буде завершена, сформується ключовий чинник нового устрою і почнеться фаза його розширення, виникне довга хвиля підвищення економічної кон'юнктури.

На нашу думку, саме в залежності від ідентифікації природи нинішньої нестабільності слід формулювати найбільш ефективні антикризові рецепти фіскальної політики.

- **В рамках циклічного традиційного сприйняття криз** вже давно сформульовано ряд рецептів. Тезисно висвітлимо їх. Спочатку пригадаємо основи кейнсіанського рецепту, орієнтованого на попит, а потім і неоконсервативного рецепту, орієнтованого на пропозицію.⁶⁹

Дискреційна фіскальна політика передбачає свідоме маніпулювання податками та державними витратами, що здійснюється урядом для регулювання сукупного попиту, рівня зайнятості та запобігання різких коливань економічного зростання (рис. 1.17). В останньому аспекті виражено призначення такої політики як деякого «механічного» стабілізатора, що приводиться в дію урядом кожного разу при зміні економічної ситуації. Відповідно, ця політика, на думку прихильників кейнсіанства, повинна мати різний зміст у різних фазах економічної кон'юнктури.

⁶⁸ Глазьев С. Мировой экономической кризис как процесс смены технологических укладов // Вопросы экономики, 2009. – № 3.

⁶⁹ Майбуров И. А. Концептуальные основы бюджетно-налогового регулирования: опыт России // в монографии: Финансовые инструменты социально-экономического развития государства и регионов / Под ред. А. Д. Данилова. – Киев, 2009. – С. 193 – 201.

Розділ 1. Методологія формування податкової політики



Рис. 1.17. Фіскальна політика, орієнтована на регулювання попиту

В період економічного спаду слід застосовувати *стимулюючу* фіскальну політику, здійснюючи *фіскальну експансію*. Вона досягається, з *одного боку*, за рахунок зменшення податкового тягаря шляхом зниження ставок податків і збільшення різних податкових пільг, а з *іншого боку*, за рахунок збільшення бюджетних видатків шляхом державних закупівель, додаткових трансфертів соціальної та інвестиційної спрямованості. Ці різноспрямовані процеси призводять до неминучого існування бюджетного дефіциту, якого в цілому не варто побоюватися, якщо, звичайно ж, заздалегідь встановлені жорсткі обмеження на розміри цього дефіциту. Стимулюючий же ефект утворюється в першу чергу за рахунок «підкачки» сукупного попиту, оскільки як зменшення податків, так і підвищення різних соціальних трансфертів населенню призводить до збільшення частки грошових коштів домогосподарств, що витрачається на поточне споживання. Збільшення державних закупівель діє в тому ж напрямку, підвищуючи зайнятість і розширюючи попит не тільки на сам асортимент закуповуваних товарів і послуг, але й в усьому спектрі сполучених виробництв.

В період економічного підйому, на думку кейнсіанців, слід застосовувати *стримуючу* фіскальну політику, здійснюючи *фіскальну рестрикцію*. Вона досягається дзеркально протилежними важелями, з *одного боку*, за рахунок збільшення податкового тягаря шляхом підвищення ставок податків і скорочення різних податкових пільг, а з *іншого боку*, за рахунок секвестрування бюджетних витрат за певними статтями. Втім, говорити про стримуючий ефект економічного підйому зараз не актуально, оскільки немає і самого підйому.

При всій своїй уявній однозначності і нескладності у використанні рецепти дискреційної фіскальної політики, на думку С. Капканщикова,⁷⁰ демонструють на практиці певні проблеми.

По-перше, виникає проблема можливих помилок прогнозування. Для того, щоб вибрати потрібний асортимент заходів такої політики і визначити час початку їх застосування, потрібно якомога точніше ідентифікувати поточний стан, а головне правильно передбачити поворотну точку і напрям зміни економічної кон'юнктури. Помилки в цьому питанні мають занадто високу ціну, оскільки при неправильному діагнозі підбираються і хибні «ліки», які ще більше ускладнюють обстановку.

По-друге, є проблема лагів, тобто часових розривів, що виникають між початком зміни економічної кон'юнктури, застосуванням регулюючого впливу і безпосередньо самим моментом, коли цей вплив почне приносити результати.

Завдання наукового керівника

Спробуйте на декількох податкових новаціях виявити ці лаги й вивести їхні середні часові значення. У цьому Вам допоможе датування перших публікацій, що розкривають проблему, датування внесення й проходження законопроектів, публікації щодо їх реалізації й отриманих результатів

Основу цих часових розривів складають:

- а) лаг розпізнавання проблеми – розрив, що утворюється між початком несприятливої зміни економіки, ідентифікацією такої зміни і моментом визнання політичною елітою необхідності застосування регулюючого впливу;
- б) лаг вироблення й ухвалення рішення – розрив, що утворюється внаслідок природної тривалості будь-якої демократичної процедури обговорення та прийняття рішення, а саме, між визнанням необхідності застосування регулюючого впливу і прийняттям відповідного акту;
- в) лаг практичної реалізації рішення – розрив, що утворюється між моментом прийняття акту, датою його введення в дію і початком практичних дій державних служб, відповідальних за його реалізацію;
- г) лаг впливу – розрив, що утворюється між початком практичних дій щодо реалізації прийнятого рішення і моментом, коли здійснюваний вплив почне приносити очікувані результати.

Саме через ці лаги дискреційну фіскальну політику часто називають «казкою про втрачений час». Скорочення цих лагів – завдання досить складне, але в принципі його можна вирішити – це вимагає значної злагодженості й оперативності в роботі органів державного управління, адекватного сприйняття ними економічних реалій.

⁷⁰ Капканщиков С. Г. Вказана праця. – С. 117 – 128.

Розділ 1. Методологія формування податкової політики

По-третє, проблема опортуністичної поведінки політиків, яка проявляється в тих випадках, коли політики мають в якості головної мети не поліпшення соціально-економічного самопочуття населення, а максимізацію свого терміну перебування при владі. І відповідно ця мета, а також можливі лобістські і корупційні прагнення правлячої еліти накладають істотні обмеження на вибір тих чи інших регулюючих впливів. Найчастіше опортунізм не дозволяє політикам обирати непопулярні, але необхідні в даний момент фінансові важелі, наприклад, такі як підвищення податків, зниження соціальних видатків.

Зазначені проблеми, як правило, істотно нівелюються, коли уряд реалізує не-дискреційну фінансову політику, вставляючи заздалегідь відповідні стабілізатори в бюджетно-податковий механізм.

Недискреційна фінансова політика передбачає автоматичну зміну податків та величини державних видатків при зміні економічної кон'юнктури, що закладається спочатку урядом для регулювання сукупного попиту, рівня зайнятості та запобігання різких коливань цієї кон'юнктури (рис. 1.11). Призначення такої політики якраз полягає в тому, щоб антициклічність регулювання здійснювалося за принципом деякого «автоматичного (вбудованого)» стабілізатора, що приводиться в дію автоматично при зміні економічної ситуації без додаткових регулюючих втручань уряду. Найбільш відомими вбудованими стабілізаторами є:

- 1) *податкова система*. Але не будь-яка, а така, що є найбільш еластичною відносно до зміни обсягу національного доходу (ВВП), тобто та, яка налаштована на істотну зміну величини податкових вилучень у відповідь на динаміку економічної кон'юнктури. Податкова система має бути побудована таким чином, щоб в період економічного підйому без поточної зміни ставок збільшувалася б податкове навантаження і величина податкових надходжень, формуючи бюджетний надлишок на майбутнє. В цьому випадку наявні доходи населення і господарюючих суб'єктів знижуються, що неминуче стримує зростання їх споживчих витрат та інвестицій, перешкоджаючи настанню інфляційного буму і перегріву економіки. В період спаду, навпаки, податкове навантаження та обсяг податкових вилучень повинні помітно зменшуватися, залишаючи домогосподарствам і суб'єктам господарювання більшу частку коштів для нарощування ними споживчих витрат та інвестицій, що підвищують попит. Найбільшу еластичність демонструють податкові системи, що мають більшу частку надходжень від прямих податків і в першу чергу від прогресивного прибуткового податку. Причому, чим жорсткіша прогресія – тим вище еластичність, тим більше забезпечується вбудована стабільність. В цьому ж напрямку діє відсутність

індексації величини порогових значень, що розмежовують застосування різних ставок прибуткового податку.

- 2) *система бюджетних трансфертів населенню*. Фундамент такої системи утворює комплекс різних соціальних допомог, особливе місце серед яких займають допомоги з безробіття. Уряд задалегідь формулює критерії їх отримання, а тому в період економічного підйому при зростанні доходів і зниженні безробіття частка одержувачів бюджетних трансфертів у цілому невелика. У той час як обсяг відрахувань соціального характеру в бюджетні та позабюджетні фонди із зростанням зарплати істотно збільшується, дозволяючи утворити резервний фонд на майбутнє. В період економічного спаду, коли погіршуються показники дохідності більшості домогосподарств і зростає безробіття, все більші верстви населення відразу ж стають їх одержувачами. Дані трансферти автоматично підтримують споживчий попит на певному рівні, не даючи заглиблюватися кризовим проявам і поступово поживляючи економіку. Обсяги трансфертів у депресивні періоди повинні кардинально збільшуватися, витрачаючи раніше створений резервний фонд.
- 3) *стабілізаційний фонд*. Такі фонди, що створюються країнами, які, як правило, спеціалізуються на експорті вуглеводнів, є такими, що добре зарекомендували себе вбудованими стабілізаторами. Вони покликані забезпечувати збалансованість державного бюджету при коливаннях цінової кон'юнктури на вуглеводні. В період сприятливої кон'юнктури в цьому фонді автоматично концентруються надмірні податкові доходи бюджету, отримані понад встановлену задалегідь базової ціни вуглеводнів (ціни відсікання). При цьому, як правило, уряди в даний період позбавлені можливості витратити ці кошти на поточні соціально-економічні завдання. Подібна стерилізація кон'юнктурних бюджетних доходів в значній мірі зменшує інфляційний тиск, забезпечує зв'язування зайвої ліквідності, в цілому запобігаючи перегрів економіки. Навпаки, в період падіння світових цін на вуглеводні і різкого зменшення доходів бюджету кошти такого фонду дозволяють підтримувати витрати бюджету на звичному для населення рівні, не приводячи до утворення бюджетного дефіциту. В такі періоди подібні витрати «підкачують» сукупний попит, протидіють кардинальному зниженню доходів населення та росту безробіття.
- 4) *гнучка система державних закупівель* стабільно впливає на економіку через варіювання державного попиту на товари і послуги. Антициклічна дія цієї системи в цілому аналогічна бюджетним трансфертам населенню з тією

Розділ 1. Методологія формування податкової політики

лише різницею, що тут сукупний попит «підкачується» не опосередковано через домогосподарства, а безпосередньо за самою короткою траєкторією від бюджету до виробника, хоча автоматизм варіювання держзакупівлями реалізується на практиці значно складніше.

Звісно, забезпечення автоматизму дії фіскальної політики дуже бажане для будь-якої країни. Здавалося би, раз і назавжди обравши відповідний арсенал стабілізаторів, встановивши їх в механізм державного регулювання, можна далі нічого не робити, сподіваючись на їх автоматичну дію. В цілому це так, але ефективність їх, як показує досвід розвинених країн, значно нижче в порівнянні з механічними стабілізаторами: вони не запобігають, а лише пом'якшують коливання сукупного попиту. Опоненти кейнсіанства приписують фіскальній політиці, що орієнтована на попит, не тільки безсилля у стримуванні інфляційних процесів, але навіть дію її як прискорювача цих процесів. Та й у вирішенні проблеми стагфляції недієкріпна політика, як, втім, і дискреційна, на їхню думку, виявилася недіючою.

Фіскальна політика, що орієнтована на пропозицію, передбачає як основний стимул розвитку – зростання сукупної пропозиції, що можна забезпечити через істотне зниження податкового навантаження, в першу чергу на суб'єктів господарювання. Основне послання даної платформи – неприйнятність кейнсіанських методів стимулювання попиту і всебічна підтримка чинників, що стимулюють зростання сукупної пропозиції. При цьому особлива увага приділяється стимулюванню пропозиції чинників виробництва: праці, капіталу, підприємницької активності. Передбачається, що подібне зниження податків забезпечить цілий ряд ефектів:

по-перше, загальне послаблення податкового тягаря позитивним чином позначиться на підвищенні підприємницької активності в цілому. Це буде спонукальним мотивом для залучення до підприємницької діяльності все нових верств населення. В результаті будуть створюватися нові робочі місця, збільшуватися валовий продукт, зростати пропозиція товарів і послуг;

по-друге, зниження податку на прибуток сприятиме збільшенню наявних доходів підприємців, останні, в свою чергу, не направлять їх на споживання, а в таких сприятливих умовах будуть їх інвестувати. Підвищена інвестиційна активність забезпечить розширення виробництва, сприяючи також його модернізації і підвищенню продуктивності праці. У результаті сукупна пропозиція також зросте;

по-третьє, зниження податків на заробітну плату працівників буде стимулювати їх зайнятість, у т. ч. вторинну. В результаті зростатиме пропозиція робочої сили;

по-четверте, суттєве зниження податків сприятиме зменшенню масштабів тіньової економічної діяльності, оскільки витрати легальної діяльності знижу-

ються, обсяг вигід від її тінізації також зменшується, що навіть при незмінному ризику покарання деформує раніш вигідне значне перевищення вигід над ризиками покарання;

по-п'яте, зниження податків буде мінімізувати відтік капіталів у низькоподаткові юрисдикції, сприятиме поверненню раніш виведених туди капіталів, а також підвищуватиме привабливість економіки для зарубіжних інвесторів. В результаті зросте пропозиція капіталу;

по-шосте, більш низький рівень податкових вилючень буде ефективним гальмом інфляційних процесів і, в першу чергу, забезпечить протидію інфляції пропозиції. Це обумовлене тим, що високі податки призводять до небажаного збільшення «податкового клина» між величиною витрат ресурсів і ціною продажу товару і, як наслідок, до посилення інфляції витрат, що в свою чергу позначається на обсязі сукупної пропозиції, неминуче скорочуючи його. Тільки низькі податки найбільш ефективно стримуватимуть інфляцію і стимулюватимуть пропозицію.

Загальним підсумком є те, що зниження податкового навантаження за А. Лаффером стане суттєвим стимулюючим впливом на зростання пропозиції цих факторів. А через деякий час збільшиться й база оподаткування, яка компенсує тимчасові податкові втрати бюджету, що обумовлені зниженням рівня податкового навантаження. Отже, в ідеалі на значному часовому горизонті повинно спостерігатися не збільшення дефіциту бюджету, а компенсація доходів, що раніш випали, за рахунок поступового нарощування сукупної бази оподаткування.

У цьому контексті ми не будемо наводити «за» і «проти» того чи іншого антициклічного рецепту. Зуважимо лише, що відносно бюджетних витрат ці рецепти дають різні рекомендації, але принципово для нас, що вони сходяться в головному – податкове навантаження в умовах економічного спаду необхідно знижувати.

- **В рамках сприйняття інноваційної природи кризи** подібних рецептів в теорії не сформульовано, а відповідно і не апробовано на практиці. Тут поки що більше запитань, ніж відповідей.

Ясно тільки одне, що для успішного подолання структурної кризи недостатньо спільних заходів щодо зниження податкового навантаження на економіку, збільшення бюджетних витрат, «накачування» фінансовими ресурсами банківської системи або реанімації фінансового ринку. Процес заміщення технологічних устроїв необхідно полегшувати адресними комплексними програмами стимулювання розвитку нового технологічного устрою, а головне масштабними інвестиціями в розробку пріоритетних технологій. Потрібно також реалізувати комплекс значних змін в соціальних та інституціональних системах – вони необ-

Розділ 1. Методологія формування податкової політики

хідні для масового впровадження технологій і виробництв нового устрою. І що не менш важливо, для синхронізації пропозиції і попиту необхідно прищепити людям зовсім інші типи споживчої поведінки, нові стиль і спосіб життя, що відповідають змісту нового устрою.

Якщо стати на позиції даного підходу, то цілком очевидним стане очікування затяжного характеру структурної кризи. Процес заміщення технологічних устроїв може розтягнутися на багато років (за скромними оцінками С. Глазьева – 3 – 7 років). У цей період «активізація економічної діяльності на основі нового технологічного устрою не буде компенсувати спад виробництва в технологічних ланцюжках застарілого ТУ, тому в економіці провідних країн варто очікувати продовження депресії, а в країнах, що розвиваються, – зниження темпів економічного зростання».⁷¹

Разом з тим цей період може стати для країн з перехідною економікою особливим «трампліном» для стрибка в новий устрій, якщо, звичайно, вони зможуть встигнути правильно вибудувати й реалізувати відповідну стратегію розвитку. Цей «трамплін» обумовлює їх специфіка – країни, що розвиваються, не обтяжені надмірним перенакопиченням капіталу в несучих галузях застарілого устрою. Саме тому стримуюча протидія старого устрою в них буде значно менша, ніж у розвинених країнах, та й процес заміщення устроїв має відбуватися легше. Відповідно, країни, що розвиваються швидше зможуть вийти на шукану хвилю сталого економічного зростання, якщо реалізують глибоку модернізацію несучих галузей і сформуують на своїх територіях сукупність виробництв, що обумовляють структуру ядра нового устрою.

Реакція податкової політики на потребу такої глибокої модернізації повинна полягати у формуванні цілого комплексу галузевих преференцій. Ці преференції повинні створювати в несучих галузях нового технологічного устрою реальні стимули до форсованого залучення інвестицій та фронтальної реновації основних фондів. Несучими галузями нового устрою, за С. Глазьевим, будуть телекомунікації, освіта, охорона здоров'я, фармація, рослинництво, електронна, атомна, електротехнічна та ракетно-космічна промисловість, сонячна та ядерна енергетика, судно-, автомобіле- й приладобудування, хіміко-металургійний комплекс і будівництво, зв'язок. Саме для цих галузей адресним чином доцільним є введення диференційованого податкового навантаження, в тому числі й за рахунок введення низки пільг.

⁷¹ Глазьев С. Вказана праця. – С. 34.

Література для самостійної роботи до розділу 1

1. Актуальные проблемы налоговой политики в условиях модернизации экономики: опыт Украины и Белоруссии / Под. ред. д.э.н., проф. С. В. Онышко : Монография. – Ирпень : Национальный университет ГНС Украины, 2007. – 396 с.
2. Александров И. М. Налоги и налогообложение. – М. : Дашков и К^о, 2006. – 318 с.
3. Аронов А. В., Кашин В. А. Налоговая политика и налоговое администрирование. – М. : Экономистъ, 2006. – 591 с.
4. Барихин А. Б. Экономика и право: энциклопедический словарь. – М. : Книжный мир, 2000. – 928 с.
5. Барулин С. В. Теория и история налогообложения. – М. : Экономистъ, 2006. – 319 с.
6. Барулин С. В., Ермакова Е. А., Степаненко В. В. Налоговый менеджмент. – М. : Омега-Л, 2008. – 269 с.
7. Бьюкенен Джеймс М. Сочинения. Пер. с англ. Серия «Нобелевские лауреаты по экономике». Т. 1. – М. : «Таурус Альфа», 1997. – 560 с.
8. Веблен Т. Теория праздного класса. – М. : Прогресс, 1984. – 367 с.
9. Вишневский В. Налоговая политика и экономическая теория // Экономика Украины, 2007. – №9. – С. 4 – 21.
10. Вишневский В. Принципы налогообложения: обоснование и эмпирическая проверка // Экономика Украины, 2008. – №10. – С. 55 – 72.
11. Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации. – М. : ФБК–ПРЕСС, 1998. – 592 с.
12. Глазьев С. Мировой экономический кризис как процесс смены технологических укладов // Вопросы экономики, 2009. – № 3. – С. 26 – 39.
13. Горский И. В. Еще раз о налогах и налоговом законодательстве // Налоговый вестник, 1999. – № 12. – С. 40 – 43.
14. Законодательная и нормативная база, практика, рекомендации и методика осуществления // Энциклопедия общего аудита. – М. : Дело и сервис, 1999. – Т.1. – 464 с.
15. Институциональная экономика: Учебник / Под общ. ред. А. Олейника. – М. : ИНФРА, 2005. – 704 с.
16. Иванов Ю. Б., Тищенко А. Н. Современные проблемы налоговой политики. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2006. – 328 с.
17. Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов. – М. : ЮрИнфоР–Пресс, 2004. – 270 с.
18. Иванов Ю. Б., Десятнюк О. М., Крисоватий А. І. Податкова система. Підручник. – К. : Атіка, 2006. – 920 с.
19. Капканщиков С. Г. Государственное регулирование экономики: учеб. пособие. – М. : КНОРУС, 2009. – 416 с.

Розділ 1. Методологія формування податкової політики

20. Козырин А. Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М. : Манускрипт, 1993. – 112 с.
21. Концепція реформування податкової системи України. Схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 р. № 56-р. Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=56-2007-%F0>.
22. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2005. – 371 с.
23. Кучеров И. И. Налоговое право России. – М. : ЮрИнфоР, 2001. – 360 с.
24. Кучеров И. И. Теория налогов и сборов. – М. : ЮрИнфоР, 2009. – 473 с.
25. Майбуров И. А. Ключевые проблемы теории налогообложения: информация к размышлению... // В монографии: Налогообложение: проблемы науки и практики – 2009 / Под ред. Ю. Б. Иванова. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2009. – 296 с.
26. Майбуров И. А. Концептуальные основы бюджетно-налогового регулирования: опыт России // в монографии: Финансовые инструменты социально-экономического развития государства и регионов / Под ред. А. Д. Данилова. – К. : «Компьютерпресс», 2009. – 288 с.
27. Майбуров И. А. Теория и история налогообложения. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 495 с.
28. Меркулова Т. В. Снижение налоговой нагрузки и эффект Лаффера: аргументы и заблуждения // Налогообложение: проблемы науки и практики – 2007: Монография. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2007. – 336 с.
29. Налоги и налоговое право / Под ред. А. В. Брызгалина. – М. : Аналитика–Пресс, 1997. – 600 с.
30. Налоги и налогообложение / Под ред. И. А. Майбурова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 655 с.
31. Налоги и налогообложение / Под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. – СПб. : Питер, 2006. – 496 с.
32. Налоги и налогообложение: учебник / Под ред. Д. Г. Черника, Л. П. Павловой. – М. : Инфра-М, 2001. – 415 с.
33. Налоговая политика. Теория и практика: учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика» / [И. А. Майбуров и др.]. Под ред. И. А. Майбурова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 519 с.
34. Налоговый кодекс Республики Казахстан (от 10.12.2008 г. №100–IV ЗРК). – Алма-Аты, 2009. – 383 с.
35. Нижегородцев Р. М., Стрелецкий А. С. Мировой финансовый кризис: причины, механизмы, последствия. – М. : ЛИБРОКОМ, 2008. – 64 с.
36. Норт Д. Институты и экономический рост: историческое введение // THESIS, 1993. – Т.1. – вып. 2. – С. 62 – 91.
37. Пансков В. Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 464 с.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

38. Пансков В. Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 464 с.
39. Пансков В. Г., Князев В. Г. Налоги и налогообложение. – М. : МЦФЭР, 2003. – 336 с.
40. Перов А. В., Толкушкин А. В. Налоги и налогообложение. – М. : Юрайт-Издат, 2007. – 720 с.
41. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: Монографія / П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій [та ін.]; за ред. З. С. Варналія. – К. : Знання України, 2008. – 675 с.
42. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування: Монографія / За заг. ред. проф. Ю. Б. Іванова. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2007. – 448 с.
43. Сердюков А. Э., Вылкова Е. С., Тарасевич А. Л. Налоги и налогообложение. – СПб. : Питер, 2008. – 704 с.
44. Соколовська А. М. Основи теорії податків. – К. : Кондор, 2010. – 326 с.
45. Сокольников Г. Я. Финансовая политика революции. В 2-х томах. – М. : Общество купцов и промышленников России, 2006. – Т. 1. – 496 с., Т. 2. – 520 с.
46. Твердохлебов В. Н. Финансовые очерки. – Петроградъ : Типографія Р. Г. Шредера, 1916. – 168 с.
47. Финансово-кредитный энциклопедический словарь / Под ред. А. Г. Грязновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 1168 с.
48. Финансовый мир / Под ред. В. В. Иванова, В. В. Ковалева. – М. : Проспект, 2002. – 384 с.
49. Финансы / Под ред. В. В. Ковалева. – М. : Проспект, 2006. – 640 с.
50. Финансы / Под ред. Л. А. Дробозиной. – М. : ЮНИТИ, 2000. – 527 с.
51. Эрроу Кеннет Дж. Возможности и пределы рынка как механизма распределения ресурсов // THESIS, 1993. – вып. 2. – С. 53 – 68.
52. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение. – М. : ИНФРА-М, 2001. – 576 с.
53. Becker G. Crime and Punishment: An Economic Approach// Journal of Political Economy, 1968. – vol.76. – № 2. – P. 169 – 217.

Розділ 2

СТРАТЕГІЧНІ ОРІЄНТИРИ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Дайте мені гарну політику,
і я вам дам гарні фінанси
Анн Тюрго

2.1. Ефективна податкова політика

Економіка є мистецтво задовольняти безмежні потреби
за допомогою обмежених ресурсів
Лоуренс Пітер

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».⁷²

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.

⁷² Стіглиц Дж. Экономика государственного сектора. – М.: МГУ, ИНФРА-М, 1997. – С.471.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

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. 2.1).



Рис. 2.1. Поняття ефективної податкової політики

Розглянемо 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.

Завдання наукового керівника

Для практичного закріплення цих понять наведіть конкретні приклади прояву ефектів доходу та заміщення з життя Вашого або Ваших знайомих. Проаналізуйте рушійні сили їх утворення

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

Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної податкової політики

ми 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 *деформуючими (спотворюючими) податками*. Результатом використання деформуючих 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 представленою на *рис. 2.2*.

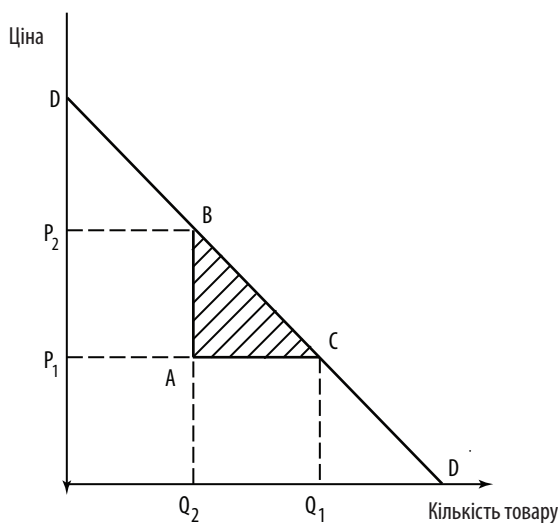


Рис. 2.2. Надлишковий податковий тягар

В основі визначення надлишкового податкового тягара лежить відома з курсу економічної теорії концепція споживчої вигоди (ренти), що розглядається як по-

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

казник 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.

Дамо пояснення до рис. 2.2. Лінія DD' є фрагментом кривої попиту на товар, а Q_1 – та його кількість, яку споживач готовий придбати за первинною ціною P_1 . Споживча рента представлена площею, розташованою нижче за криву попиту і вище за лінію ціни, тобто площею трикутника P_1DC .

Унаслідок оподаткування товару за ставкою t його ціна збільшується з P_1 до P_2 , де $P_2 = P_1(1 + t)$. Це призводить до зменшення попиту на даний товар з Q_1 до Q_2 . В порівнянні з ситуацією до введення податку споживча рента зменшується на площу трапеції P_1P_2BC . При цьому площею прямокутника P_1P_2BA 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.

Остаточною 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:

$$\dot{U} = \frac{1}{2} \Delta Q \cdot \Delta P. \quad (2.1)$$

Цю формулу можна спростити, використовуючи показник еластичності попиту за ціною в точці C на кривій попиту (до оподаткування):

$$E = (\Delta Q / \Delta P) (P_1 / Q_1). \quad (2.2)$$

З цієї формули можна вивести показник кількості блага (ΔQ):

$$\Delta Q = E \cdot \Delta P \cdot Q_1 / P_1. \quad (2.3)$$

Показник зміни ціни (ΔP) визначається за формулою:

$$\Delta P = P_2 - P_1 = P_1(1 + t) - P_1 = P_1(1 + t - 1) = t \cdot P_1. \quad (2.4)$$

Підставивши формули (2.3) і (2.4) в рівняння (2.1), одержимо формулу розрахунку надлишкового податкового тягара, запропоновану А. Харбергером:

$$\dot{U} = \frac{1}{2} E \cdot t^2 P_1 \cdot Q_1. \quad (2.5)$$

Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної податкової політики

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^2)*, 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 нерационально 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 взаємні зв'язки між різними політиками – в даному разі між бюджетною і податковою – про які йшлося в підрозділі 1.4. 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.

1. 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 стимул 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.

Завдання наукового керівника

Спробуйте структурувати фактори, що визначають пропозицію праці. Змодельуйте гіпотетичну ситуацію двократного збільшення ПДФО і з'ясуйте реакцію знайомих по кожному фактору. Будьте уважними: різні категорії працівників мають різну еластичність пропозиції праці, а тому будуть формулювати різні відповіді

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 (комфортальне 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.⁷³

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 тягаря, 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 тягаря від квадрата ставки податку.

II. Податок на капітал.

Дохід може бути винагородою не лише за трудові зусилля (заробітна плата), але й за ощадливість (процент на капітал). Оскільки альтернативою заощадження

⁷³ Меркулова Т. В. Институт налога. – Х., 2006. – С.138 – 139.

Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної податкової політики

є поточне споживання, розглянемо, як оподаткування доходів від капіталу впливає на вибір між поточним споживанням і заощадженням. Заміщення одного іншим є причиною надлишкового тягаря оподаткування капіталу чи доходу від нього. Проілюструємо цей ефект на *рис. 2.3*.

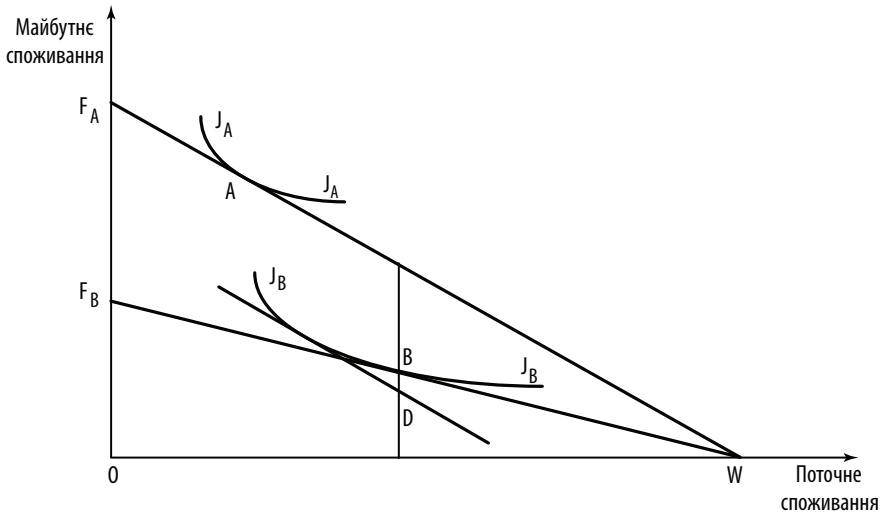


Рис. 2.3. Ефект заміщення і надмірний тягар оподаткування капіталу

Дамо пояснення до *рис. 2.3*. Точки W і F_A 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 $F_A = W(1 + r)$. У разі заощадження індивідом частини доходу (W_S), його поточне споживання становитиме $(W - W_S)$, а майбутнє — $W_S(1 + r)$. Відповідні точки утворюють лінію бюджетного обмеження WF_A до оподаткування. Точка A є точкою рівноваги поточного і майбутнього споживання індивіда до оподаткування.

Унаслідок введення податку на дохід від капіталу майбутнє споживання індивіда зменшиться і складатиме $W_S + W_S r(1 - t) = W_S[1 + (1 - t)r]$. Це свідчить про зсув бюджетної лінії вниз, тоді як її правий кінець залишається нерухомим. Бюджетне обмеження після оподаткування на графіку зображене лінією WF_B .

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 WF_B дотикається до кривої індивідуальних переваг I_B) лежить нижче і праворуч від точки A .

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

Відстань по вертикалі між бюджетним обмеженням після оподаткування і прямою, паралельною бюджетній лінії до оподаткування і дотичною до кривої індивідуальності I_B (відрізок $ВД$), 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,⁷⁴ 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.

⁷⁴ Пособие по налоговой политике / Под ред. Партасарати Шома. – Вашингтон: МВФ, 1995. – С. 61.

Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної податкової політики

Тим часом нижча заробітна плата в майбутньому обумовлює зменшення доходності 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 витрат 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.

III. 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 короткостроковому 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. Стігліца, 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.⁷⁵

IV. 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 това-

⁷⁵ Стіглиц Дж. Вказана праця. – С. 684 – 685.

Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної податкової політики

рів 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 тягаря.

Припустимо, що держава оподатковує два товари з абсолютно еластичною пропозицією. Оскільки, відповідно до формули А. Харбергера, величина надлишкового податкового тягаря 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 тягаря при даній потребі в податкових надходженнях ставки податків мають знаходитися в обернено пропорційній залежності від цінової еластичності компенсованого попиту на оподатковувані товари.

Завдання наукового керівника

Спробуйте провести порівняльний аналіз переваг і недоліків універсальних акцизів (податку на додану вартість), що утримуються за єдиною і за диференційованими ставками. Сформулюйте свою думку стосовно того, якими мають бути ставки ПДВ – диференційованими чи ні

Правило оберненої еластичності відповідає вимогам ефективності, оскільки його дотримання забезпечує мінімізацію надлишкового податкового тягаря, 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,

завдане 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 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 замінюють 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 замінюють дозвілля (наприклад, робочий одяг). Це правило одержало назву правила Корлетта – Хейґа.* 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 замінює дане благо.

Розгляд чинників, які впливають на величину надлишкового тягаря, 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 ефективної податкової структури. 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 бю-

Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної податкової політики

джету 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.

Розглянемо вимоги, яким повинна відповідати ефективна податкова політика, що дозволяє мінімізувати «провали ринку».

Першим аспектом ефективної податкової політики, направленої 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.

Завдання наукового керівника

Сформулюйте провали ринку і класифікуйте їх за трьома групами: провали, щодо яких податки найбільш ефективно, порівняно ефективно виконують і зовсім не виконують функцію мінімізації їх негативних наслідків

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 кожного 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».⁷⁶

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.⁷⁷

⁷⁶ Musgrave R. The Theory of Public Finance: (A Study in Public Economy). New York: McGraw-Hill Book Company. – 1959. – P. 73.

⁷⁷ Масгрейв Ричард А., Масгрейв Пегги Б. Государственные финансы: теория и практика / Пер. с англ. – М. : Бизнес Атлас, 2009. – С. 68.

Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної податкової політики

Завдання наукового керівника

Спробуйте дати відповідь на питання, яким є український політичний механізм отримання суспільної згоди на реалізацію фіскальної політики

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 меха-

нізм 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.⁷⁸

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

⁷⁸ Масгрейв Ричард А., Масгрейв Пеггі Б. Вказана праця. – С. 69

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 неповновлених 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).⁷⁹ 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-третьє, для даного рівня фінансування суспільних благ заміщення неспотворюючим податком на ренту спотворюючих податків (наприклад, податків на доходи) означає зменшення втрат добробуту.

⁷⁹ Словник сучасної економіки Макміллана / Пер. з англ. – К.: АртЕк, 2000. – С. 140 – 141.

Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної податкової політики

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.⁸⁰

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 трансакційних 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 роботі податкової політики і забезпеченню її реалізації. У цьому контексті ефективною можна вважати податкову політику, що забезпечує реалізацію поставлених цілей і завдань.

⁸⁰ Посobie по налоговой политике. Вказана праця. – С. 295.

2.2. Справедлива податкова політика

Справедливість – вічна утікачка
із табору переможців.
Уінстон Черчилль

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 кожному⁸¹), 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 подат-

⁸¹ Б'юкенен Дж. М., Масгрейв Р. А. Суспільні фінанси і суспільний вибір: Два протилежних бачення держави. / Пер. з англ. – К. : Академія, 2004. – С. 46.

Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної податкової політики

кові зобов'язання, або, як відзначає Дж. Стігліць, деякі індивіди можуть, а тому і повинні сплачувати вищі податки, ніж інші.⁸² 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 оподаткованого 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 забезпечен-

⁸² Стігліць Дж. Вказана праця. – С. 486.

ня 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 оподатковуваного 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.

Завдання наукового керівника

Спробуйте сформулювати переваги та вади кожного вимірника платоспроможності, структуруйте їх, сформулюйте своє ставлення до найбільш справедливого з них

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

Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної податкової політики

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.⁸³

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 відчувається 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 порізному: як «однакова абсолютна жертва», як «однакова пропорційна жертва» і як «однакова гранична жертва».⁸⁴ Різні варіанти її інтерпретації можна проілюструвати за допомогою рис. 2.4.

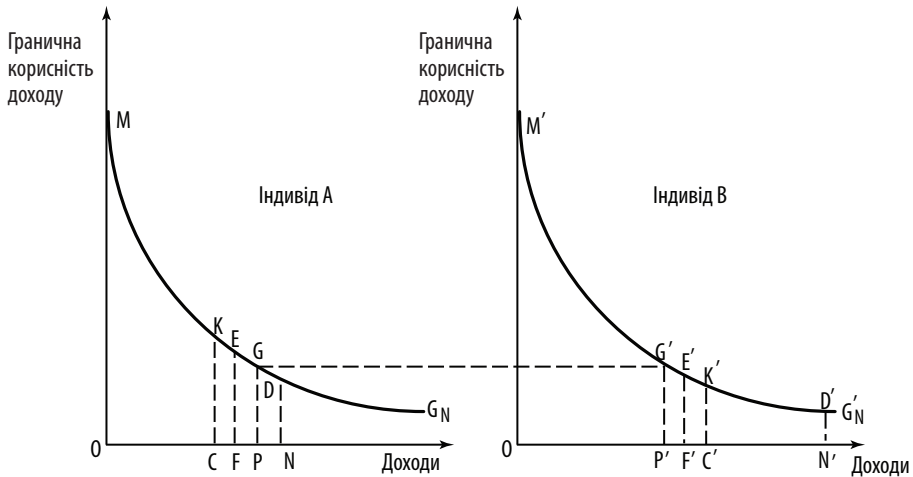


Рис. 2.4. Оподаткування за принципом платоспроможності згідно з різними варіантами інтерпретації концепції «однакової жертви»

⁸³ Б'юкенен Дж. М., Масгрейв Р. А. Вказана праця. – С. 60.

⁸⁴ Масгрейв Ричард А., Масгрейв Пеггі Б. Вказана праця. – С. 274.

Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної податкової політики

Дамо пояснення до рис. 2.4. Індивід A має менший дохід (ON), ніж індивід B ($O'N'$). Функції спадної граничної корисності обох доходів є однаковими (GN). Сукупна корисність доходу, залежна від величини доходу і його граничної корисності, у індивіда A складає $ONDM$, а у індивіда B – $O'N'D'M'$.

«Однакова абсолютна жертва» припускає вилучення за допомогою податків однакової абсолютної суми сукупної корисності різних за величиною доходів. Це може бути досягнуто в тому випадку, якщо індивід A сплатить у формі податків суму, відповідну CN , а індивід B – $C'N'$, причому $C'N' > CN$, а $CN + C'N' = T$. Тоді втрати корисності для індивідів A і B складатимуть відповідно $CNDK$ і $C'N'D'K'$ і будуть рівними ($CNDK = C'N'D'K'$).

В умовах спадної граничної корисності зазначена рівність може бути досягнута за допомогою і пропорційного, і прогресивного, і регресивного оподаткування в залежності від рівня і нахилу кривої граничної корисності доходу (GN), початкового розподілу доходу і суми податків, яку необхідно зібрати (T).⁸⁵

«Однакова пропорційна жертва» означає вилучення шляхом оподаткування частини корисності, пропорційної сукупній корисності доходу кожного індивіда. Таким чином, щоб досягти розміру податкових надходжень T , податки слід розподілити так, щоб $FNDE/ONDM = F'N'D'E'/O'N'D'M'$, тоді $FN + F'N' = T$.

Зазначений розподіл податків лише за умови постійної функції граничної корисності вимагає пропорційного оподаткування. Якщо ж функція корисності є спадною, дотримання вимоги рівності пропорційної жертви, так само як і вимоги рівності абсолютної жертви, можливе і за пропорційного, і за прогресивного, і за регресивного оподаткування.

«Однакова гранична жертва» припускає вилучення однакової граничної частки корисності, тобто PG повинне дорівнювати $P'G'$. Цього можна досягти за умови, якщо індивід A сплатить у вигляді податків суму, що дорівнює PN , а індивід B – $P'N'$, причому $PN + P'N' = T$. Сумарна втрата корисності для обох індивідів ($PNDG + P'N'D'G'$) мінімальна. Після оподаткування у індивідів залишаються однакові доходи ($OP = O'P'$), оскільки лише за цієї умови вони однаково оцінюють свою граничну жертву. Досягти цього можна лише тоді, коли індивід, що має вищий початковий дохід, сплатить у вигляді податку більшу його частку, тобто за прогресивного оподаткування.

По-друге, в кожному з варіантів інтерпретації концепції «однакової жертви» сума, яку повинен сплатити до бюджету індивід B , перевищує суму платежів індивіда A ($C'N' > CN$, $F'N' > FN$, $K'N' > KN$). 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

⁸⁵ Масгрейв Ричард А., Масгрейв Пеггі Б. Вказана праця. – С. 275.

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 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.⁸⁶

Реалізація принципу вигоди ґрунтується на таких передумовах:

- вільному волевиявленні 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.

⁸⁶ Масгрейв Ричард А., Масгрейв Пегги Б. Вказана праця. – С. 262.

Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної податкової політики

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 напрямку 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

Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної податкової політики

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.⁸⁷

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».⁸⁸ Засобом реалізації такої податкової політики 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.⁸⁹

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 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 ру-

⁸⁷ Б'юкенен Дж. М., Масгрейв Р. А. Вказана праця – С. 47.

⁸⁸ Экономика налоговой политики. Пер. с англ. / Под ред. М. П. Девере. – М.: Филинь, 2002. – С. 41.

⁸⁹ Б'юкенен Дж. М., Масгрейв Р. А. Вказана праця. – С. 60 – 61.

хатиметеся 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.⁹⁰

2.3. Узгодження принципів ефективності і справедливості в оподаткуванні

Кожен має право бути щасливим
на своїх власних умовах.

Френк Заппа

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 ефективної і справедливої податкової 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 виграє, ніхто не програє».

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 optimum 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

⁹⁰ Б'юкенен Дж. М., Масгрейв Р. А. Вказана праця. – С. 64 – 65.

Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної податкової політики

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».⁹¹

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. Тоді коефіцієнт Джині розраховується за формулою:

$$K_g = 110 - 0,2 \cdot \sum_{i=1}^{10} d_i. \quad (2.6)$$

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 – подушні 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.

⁹¹ Блауг М. Экономическая мысль в ретроспективе. / Пер. с англ. – М. : Дело-ЛТД, 1994. – С. 543.

Річард і Пеггі Масгрейв вибір між ефективністю і справедливістю (рівністю) ілюструють за допомогою рис. 2.5 для економіки з двома індивідами – А і В.⁹²

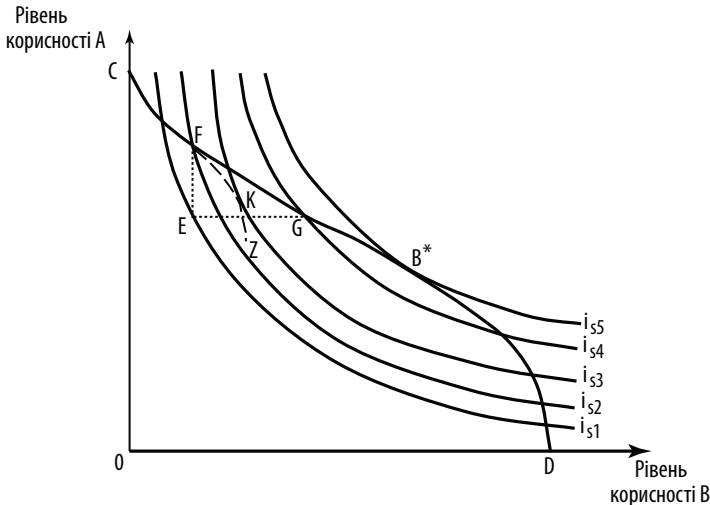


Рис. 2.5. Вибір між рівністю та ефективністю

Дамо пояснення до рис. 2.5. $i_{s1}, i_{s2}, \dots, i_{s5}$ – 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 залишається незмінним. Перехід з більш низької на більш високу криву байдужості свідчить про зростання суспільного добробуту. V^* – «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 межею 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.

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.

⁹² Масгрейв Ричард А., Масгрейв Пеггі Б. Вказана праця. – С. 109 – 110.

Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної податкової політики

Припустимо, що внаслідок функціонування ринку індивіди потрапляють у точку F. Найбільший суспільний вигравш буде мати місце при переході з цієї точки у точку В*. Внаслідок такого переходу суспільний добробут зростає з i_2 до i_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 i_2 до i_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 Мастрейв, 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 політику як мистецтво компромісу, а принципи оподаткування – як правила регулювання діяльності уряду, який балансує між протилежними цілями.

Потрібний семінар

на якому можна було б обговорити, як студенти Вашої групи розуміють ефективність і справедливість в оподаткуванні. За його наслідками проаналізуйте – в чому сенс консенсусу, чи важко його було досягти у Вашому мікроколективі і чи можна його розповсюдити на більші колективи

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 приходять 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».⁹³

Виходячи з передумови про взаємозалежність індивідуальних функцій корисності, Г. Хокман 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.⁹⁴

Ще одну 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».⁹⁵

⁹³ Цит. за: Вишневецький В. Податкова політика і економічна теорія // Економіка України. – 2007. – №9. – С. 13.

⁹⁴ Там же.

⁹⁵ Шевяков А. Снижение избыточного неравенства и бедности как фактор экономической динамики и роста инновационного потенциала России // Общество и экономика, 2006.– № 11–12. – С. 26.

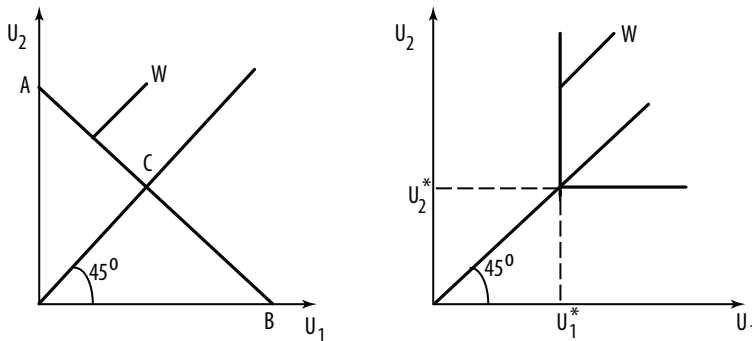
Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної податкової політики

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 зuboжіння, «ринкова ефективність у динаміці спричиняє необмежене зростання нерівності».⁹⁶ 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.⁹⁷

Фактично ідею поєднання економічної ефективності з обмеженим перерозподілом, але виходячи з інших концептуальних передумов, відстоював ще на початку ХІХ 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:

$$W = U_1 + U_2 \quad (2.7)$$

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 (точки A і B), чи порівну між ними (точка C), що знайшло відбиття на рис. 2.6 (а).



(а) Утилітаризм

(б) Роулсiанство

Рис. 2.6. Утилітаристська і роулсiанська функції

⁹⁶ Шевяков А. Вказана праця. – С. 13.

⁹⁷ Farhi E., Werning I. Inequality, social discounting and estate taxation. June 2005. – [Електронний ресурс].– Режим доступу : www.nber.org/papers/w11408

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:

$$W = \min [U_1, U_2]. \quad (2.8)$$

Виходячи з цього, ніяке підвищення добробуту забезпеченого індивіда не може компенсувати суспільству зниження добробуту найменш забезпеченого індивіда, що зображено на рис. 2.6 (б) за допомогою L -подібної кривої суспільної індивідуальності. Якщо U_1^* – корисність найменш забезпеченого індивіда, а U_2^* – корисність багатого, то підвищуючи корисність другого при незмінній корисності першого, суспільство не змінює свій добробут, залишаючись на тій самій кривій індивідуальності.

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 індивідуальні 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

Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної податкової політики

розмежовані. Заслугою Парето, – підкреслював М. Блауг, – стало таке визначення суспільного добробуту, за якого розмежування між ефективністю і справедливістю стало кристально ясным.⁹⁸

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.⁹⁹ 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

⁹⁸ Блауг М. Вказана праця. – С. 545.

⁹⁹ Парето В. Учебник политической экономии // 25 ключевых книг по экономике. – М. : Урал-LTD, 1999. – С. 455.

з 65 до 56,8 %, у Італії – з 62 до 50 %, у Германії – 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 розподіляється, 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.

2.4. Пошук податкової межі як результат компромісу між ефективністю й справедливістю

Половина наших неприємностей обумовлена тим, що ми занадто швидко вимовляємо слово «так» і недостатньо швидко – слово «ні».

Генрі Уїллер Шоу

Яку частку створюваного валового продукту або валової доданої вартості перерозподіляти за допомогою податків, або простіше – яку частку створюваного економічними агентами продукту усунувати, тобто вилучати у них до бюджету – одне з найбільш важливих завдань при визначенні стратегічних орієнтирів державної податкової політики.

Слід визнати, що проблему теоретичного осмислення важкості податкового тягря, 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 тягря 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 ХІХ 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».¹⁰⁰

По-третьє, 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 тягаря.

Ув'язка в рамках статистичного напрямку положень теоретичного аналізу з методичним забезпеченням кількісного виразу податкового тягаря, 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 тягаря, називав 15–16 % податкових вилучень у національному доході як верхню межу, за якою подальше підвищення податків здавалося просто неможливим.

До початку *першої світової війни* жодна країна не перевищила її: податкове навантаження на економіку в європейських країнах було не більшим за 11–13 %.

¹⁰⁰ Б'юкенен Дж. М., Масгрейв Р. А. Вказана праця. – С. 50.

Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної податкової політики

Потрібний семінар

на якому можна було б обговорити проблему співвідношення оптимального податкового тягаря і верхньої межі цього тягаря. Доцільно було б також обговорити економічні, соціальні, національно-ментальні і, можливо, інші фактори, що визначають величину оптимуму і верхньої межі

Війна викликала в них безпрецедентне зростання військових витрат, що покривалися за рахунок підвищення податків, запозичень і емісії грошей. Ця війна призвела не лише до появи значного боргу у країн-учасниць, який потрібно було обслуговувати, але й до сплеску соціальної солідарності, необхідності фінансувати розвиток охорони здоров'я, освіти. Зазначені обставини не дозволяли знижувати підвищені в період війни ставки податків, хоча у США та Англії подібні спроби все ж таки робилися.

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 узята 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, недивно, 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».¹⁰¹

Слід зазначити, що нестримне повоєнне зростання податкового тягаря 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 (табл. 2.1).

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 аналітич-

¹⁰¹ Гайдар Е. Государственная нагрузка на экономику // Вопросы экономики. – 2004. – №9. – С. 15.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

ний напрям зазначеної теорії. Завдяки цим дослідженням власне і обґрунтовується об'єктивність шумпетерівської версії можливої кризи «податкової держави».

Таблиця 2.1

Податкове навантаження (частка податків та інших обов'язкових платежів у ВВП) розвинених країн, %¹⁰²

Країна	1970	1980	1987	1997	2002	2004
Швеція	40,2	49,4	56,7	54,2	52,5	51,4
Франція	35,1	41,7	44,8	46,3	45,6	45,0
Німеччина	32,9	38,0	37,6	42,9	41,3	40,0
Італія	26,1	30,2	36,2	42,9	41,0	42,8
Великобританія	37,0	35,3	37,5	33,9	36,6	37,2
Канада	31,3	31,6	34,5	36,3	34,1	34,4
США	29,2	29,5	30,0	31,8	30,6	25,7
Японія	19,7	25,5	30,2	28,6	28,1	н.д.

Примітка. за 2002 і 2004 рр. показники розраховані нами за даними.¹⁰³

Нагадаємо, що в 40-х рр. минулого століття Й. Шумпетер¹⁰⁴ 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 тягаря, що рано чи пізно виявиться несумісним з економічним зростанням. На думку Є. Т. Гайдара,¹⁰⁵ 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 зна-

¹⁰² Налоговая политика России: проблемы и перспективы / Под ред. И. В. Горского. – М. : Финансы и статистика, 2003. – С. 185.

¹⁰³ Россия и страны мира. Стат. сб. М. : Росстат, 2004. – С. 274–277; Россия и страны мира: Стат. сб. – М. : Росстат, 2006. – С. 76, 286.

¹⁰⁴ Schumpeter J. The Crisis of the Tax State // International economic Papers. – 1954. – № 4. – P. 5 – 38.

¹⁰⁵ Гайдар Е. Вказана праця. – С. 15.

Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної податкової політики

ходиться 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.¹⁰⁶

¹⁰⁶ Гайдар Е. Вказана праця. – С. 23.

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 завантаження 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-н'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.

Є. В. Балацький¹⁰⁷ обґрунтував, що крива, яка демонструє зміну податкової бази, так само має свій екстремум. Він цю криву накладав на криву Лаффера. Ми ж для кращого сприйняття ці криві розмістили в різних чвертях координатної сітки (рис. 2.7).¹⁰⁸

Точки екстремумів (фіскального оптимуму) на двох кривих, що одержали назву точок Лафера 1-го і 2-го роду, не збігаються. Між ними є так звана «зона фіскальних суперечностей», в якій з'являється суперечність між двома функціями податків і податкової політики: стимулюючою і фіскальною. «Перша направлена на підтримку і стимулювання виробника, друга – на поповнення бюджету. Відповідно, попадання фактичного значення податкового тягаря в «зону фіскальних суперечностей» означає, що виробник вже не витримує такого тиску і переходить у режим виробничої рецесії, а бюджет, не дивлячись на труднощі виробника, продовжує «жиріти».¹⁰⁹ Проблема в тому, що ця зона не збігається із забороненою зоною, вона лівіша за неї, накладаючись на діапазон нормальної, за Лаффером,

¹⁰⁷ Див. докладніше такі його праці: О природе несостоятельности российской фискальной системы // Общество и экономика. – 2004. – №11–12; Оценка влияния налоговых инструментов на экономический рост // Проблемы прогнозирования. – 2004. – №4; Инвариантность фискальных точек Лаффера // МЭ и МО. – 2003. – №6; Анализ влияния налоговой нагрузки на экономический рост с помощью производственно-институциональных функций // Проблемы прогнозирования. – 2003. – №2.

¹⁰⁸ Майбуров И. А. Теория и история налогообложения. – М. : ЮНИТИ–ДАНА, 2007. – С. 200.

¹⁰⁹ Балацкий Е. О природе несостоятельности.... – С. 130.

Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної податкової політики

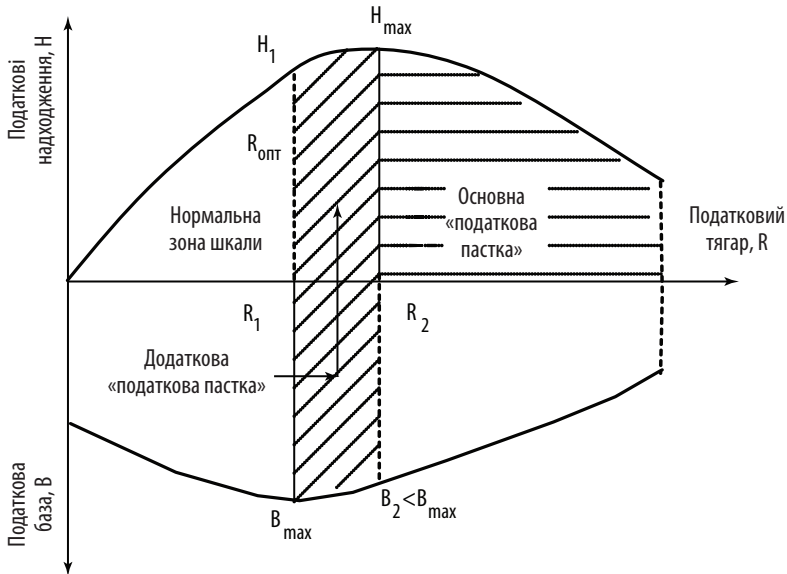


Рис. 2.7. Формування «зони фіскальних суперечностей» (податкової «податкової пастки»), де R_1 і R_2 – точки Лаффера 1-го і 2-го роду

зони: від R_1 до R_2 . Таким чином, з'являється додаткова «податкова пастка», що зумовлює необхідність встановлювати податковий тягар значно нижче за верхню його межі.

Як ми бачимо, нормальна зона шкали за рахунок існування «зони фіскальних суперечностей» значно звужується. Звідси слідує важливий практичний висновок: верхня межа не може бути цільовим орієнтиром для державної податкової політики. Ця межа не оптимальна для узгодження інтересів економіки і потреб бюджету. Податковій політиці варто орієнтуватися на встановлення фактичного податкового навантаження на істотно нижчому рівні за його верхню межу – на лівій межі «зони фіскальних суперечностей», тобто якомога ближче до точки Лаффера 1-го роду.

Оптимальне податкове навантаження – це такий рівень податкових викупок, який дозволяє забезпечити розумне поєднання фіскальної і регулюючої функцій податків, досягти компромісу інтересів держави і платників податків.

Величина оптимального навантаження ($R_{опт.}$) повинна знаходитися ліворуч від зони фіскальних суперечностей на рис. 2.7, тобто відповідати навантаженню $R_{опт.} \leq R_1$, оскільки праворуч від точки R_1 виникає ефект додаткової податкової пастки. Цей оптимум повинен бути простий і зрозумілий для податкової політи-

ки. Знижувати навантаження істотно менше R_1 небезпечно для бюджету, оскільки ковзання вниз по кривій забезпечує подальше зменшення податкових надходжень, а ковзання вгору неприпустиме, оскільки це вже небезпечно для економіки.

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 вже свої крайні межі, що воно вже не відповідає майновим силам країни».¹¹⁰

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.

¹¹⁰ Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. – М. : Статут, 2002. – 245 – 246.

Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної податкової політики

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, обґрунтовану 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 прийняттого 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.

2.5. Теоретичні основи визначення податкового навантаження

Коли теорія співпадає з експериментом,
це вже не відкриття, а закриття.

Петро Капіца

Не дивлячись на те, що визначення податкового навантаження (тягара) є предметом наукових досліджень ще з XVIII століття,¹¹¹ 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'язки¹¹²) розглядається як такий, який має виключно негативний підтекст, наводячи на

¹¹¹ Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов. – М. : Финансы и статистика, 2001. – С. 242.

¹¹² Великий тлумачний словник сучасної української мови. – К., Ірпінь : Перун, 2004. – С. 1279.

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».

Завдання наукового керівника

Спробуйте класифікувати всі відомі визначення понять «податкове навантаження», «податковий тягар» та інших аналогічних понять за певними класифікаційними ознаками. Виділіть їх спільні та відмінні риси. Обґрунтуйте, яке з визначень, на Ваш погляд, є найбільш повним і точним

В економічній літературі підходи до визначення поняття «податкове навантаження» істотно відрізняються. В одних визначеннях увага акцентується на кількісних характеристиках.

Так, в Оксфордському тлумачному словнику *податковий тягар* (tax burden) розглядається як сума податку, сплаченого фізичною особою або організацією. Підкреслюється також те, що податковий тягар, унаслідок можли-

вості перекладення податків, може не збігатися з номінальною сумою сплачених податків.¹¹³

У Фінансовому словнику *податковий тягар* визначається як «питома вага всіх податкових платежів за певний час (фінансовий рік) у величині валового доходу платника податків».¹¹⁴

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».¹¹⁵ Близьким за змістом є визначення *податкового тягаря* як сукупного впливу податків на економіку країни в цілому, на окремий господарюючий суб'єкт або на іншого платника.¹¹⁶

¹¹³ Финансы. Оксфордский толковый словарь. Англо-русский. – М.: Весь Мир, 1997. – С. 414.

¹¹⁴ Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Смовженко Т. С. Фінансовий словник. – К.: Знання, 2000. – С. 471.

¹¹⁵ Финансы у запитаннях і відповідях. К.: Комп'ютерпрес, 2006. – С. 230.

¹¹⁶ Пансков В. Г., Князев В. Г. Налоги и налогообложение. – М.: МЦФЭР, 2003, – С. 252.

Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної податкової політики

У англомовній 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 тягаря» і тлумачиться як «вплив податку на тих, хто несе його тягар, а не на тих, хто його сплачує».¹¹⁷ 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 тягаря і його розподіл між платниками податків.¹¹⁸

З викладеного можна зробити висновок, що в англомовній літературі податковий тягар і все з ним пов'язане (перш за все, перекладення податків) розглядаються в контексті дії, впливу, різних ефектів, що породжуються податками.

У російській економічній літературі зустрічаються визначення поняття «податкове навантаження», в яких зроблена спроба конкретизувати характер впливу податків на фінансовий стан їх платників. Зокрема, в Сучасному економічному словнику підкреслюється, що «податковий тягар – 1) міра, ступінь, рівень економічних обмежень, створюваних відрахуванням коштів на сплату податків, відволіканням їх від інших можливих напрямів використання; 2) у широкому сенсі слова – тягар, що накладається будь-яким платежем».¹¹⁹

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 (тягаря) як економічних обмежень є достатньо абстрактною. Вона нічого що не говорить про те, які саме обмеження накладає на платника податків їх сплата.

Розглянемо ефекти оподаткування для фізичних осіб, юридичних осіб і економіки в цілому.

Ефекти оподаткування для фізичних осіб є предметом детального аналізу теорії оподаткування в рамках економіки добробуту. Згідно з цією теорією, наслід-

¹¹⁷ Финансы. Оксфордский толковый словарь. – С. 197.

¹¹⁸ Андрущенко В. Л., Данілов О. Д. Податкові системи зарубіжних країн. – К. : Комп'ютерпрес, 2004. – С. 55.

¹¹⁹ Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. – М. : Инфра, 1998. – С. 206.

ком сплати податку індивідом є погіршення його добробуту. Таке погіршення, у свою чергу, викликане двома ефектами – доходу і заміщення (див. підрозділ 2.1).

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»,¹²⁰ 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 тягара, 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

¹²⁰ Бланкерт Ш. Державні фінанси в умовах демократії. Вступ до фінансової науки. – К. : Либідь, 2000. – С. 238.

Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної податкової політики

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 тягара, 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 тягара 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 тягара, породженого ефектом доходу (*ПТД*), і податкового тягара, породженого ефектом заміщення (*ПТЗ*):

$$ПТ = ПТД + ПТЗ. \quad (2.9)$$

У свою чергу, загальну ідею розрахунку податкового тягара, породженого ефектом доходу, можна представити так:

$$ПТД = П - СБ_1 - СБ_2, \quad (2.10)$$

де *П* – сума податків, сплачених індивідом;

Завдання наукового керівника

Оцініть приблизно податковий тягар на річний дохід одного з Ваших батьків. Для цього у грошовому еквіваленті оцініть корисність суспільних благ, спожитих індивідуально і вирахуйте їх із суми сплачених податків. Порівняйте отримане значення з індивідуальними витратами на державне управління. Останні оцініть шляхом ділення статті у зведеному бюджеті «загальнодержавні функції» на кількість населення працездатного віку

СБ₁ – грошовий еквівалент корисності суспільних благ, які індивід споживає індивідуально (послуг освіти, охорони здоров'я, тощо);

СБ₂ – 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,

навіть 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 витрат 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:

$$ПТ_{абс.} = П + T \quad (2.11)$$

$$ПТ_{від.} = \frac{П + T}{A}, \quad (2.12)$$

де $ПТ_{абс.}$ – абсолютний показник податкового тягаря;

$ПТ_{від.}$ – відносний показник податкового тягаря;

T – транзакційні податкові витрати індивіда;

A – дохід індивіда.

При цьому транзакційні податкові витрати включають:¹²¹

- 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

¹²¹ Меркулова Т. В. Институт налога. – Х., 2006. – С. 56.

Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної податкової політики

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 непотрібне 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».¹²² Пояснюється це ефектом перекладання податків, унаслідок якого формальний (визначений законом) і реальний платники податків не збігаються. Через механізм цін податки, формально внесені

¹²² Крілав Р. Концепции распределения налогового бремени // Пособие по налоговой политике. – Вашингтон: МВФ, 1995. – С. 43.

до бюджету юридичною особою, можуть частково або повністю перекладатися на покупців товарів і послуг або на продавців факторів виробництва.

Що стосується тієї частини податкового тягаря, яка через механізм цін не перекладається 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». ¹²³ І в такому сенсі фірма не може стати реальним носієм податкового тягаря. Ним можуть бути лише фізичні особи. ¹²⁴

«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». ¹²⁵ 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». ¹²⁶

Отже, на думку більшості вчених, з огляду на ефект перекладання 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 перекладання податкового тягаря з одного підприємства на інші, а зрештою – на фізичних осіб.

Багато публікацій присвячено проблемі вимірювання податкового тягаря на підприємство. ¹²⁷ Їх аналіз свідчить, що податковий тягар на підприємство обчис-

¹²³ Кинг Дж. Р. Интеграция налогов на доходы физических лиц и корпораций: преимущества и недостатки // Пособие... – С. 181.

¹²⁴ Бланкарт Ш. Вказана праця. – С. 361.

¹²⁵ Крилав Р. Вказана праця. – С. 52.

¹²⁶ Андрущенко В. Л., Данілов О. Д. Вказана праця. – С. 62.

¹²⁷ Див., наприклад: Кузьмин И. Г. О методах определения налоговой нагрузки на предприятия и граждан // Экономический вестник. – 1999. – №1; Литвин М. И. Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятий // Финансы. – 1998. – №5; Трошин А. В. Сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки на предприятия // Финансы. – 2000. – №15.

Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної податкової політики

Завдання наукового керівника

Зробіть власний аналіз існуючих підходів до оцінки податкового навантаження на підприємство. В цьому Вам допоможе матеріал підрозділу 6.3. Сформулюйте переваги і вади кожного підходу

люється без урахування ефекту перекладання 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 загальноживану 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 перекладання 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*)».¹²⁸

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). Ми ж спробуємо розкрити ефекти сукупного впливу податків на економіку, що, на нашу думку, дозволить визначитися з теоретичним змістом поняття «податкове навантаження (тягар) на економіку».

Результатом стягнення податків із корпоративного сектора і сектора домогосподарств є зменшення, *по-перше*, індивідуальних доходів і (як наслідок) приватно-

¹²⁸ Андрущенко В. Л., Данілов О. Д. Вказана праця. – С. 56.

го 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 перевагам 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.¹²⁹

Розглядаючи податковий тягар на суспільство як втрати суспільного добробуту, зумовлені оподаткуванням, необхідно оцінювати їх під кутом зору як ефективності, так і справедливості (див. підрозділи 2.1 – 2.2). 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.

¹²⁹ Макконнелл К. Р., Брю С. Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика. – Т. 2. – М. : Республика, 1992. – С. 209.

Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної податкової політики

Здійснений аналіз дозволяє усвідомити, наскільки складним і комплексним є поняття «податковий тягар на економіку (суспільство)». Воно об'єднує декілька ефектів:¹³⁰

- 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. Всі вони розглядаються в наступному параграфі.

Забігаючи наперед, слід відмітити, що всі показники, які будуть розглядатися в підрозділі 2.6, не відображають тих ефектів оподаткування економіки, про які ми говорили раніше. Також вони не враховують витрати на сплату податків, перш за все *транзакційні витрати платників податків, що значно збільшують цей тягар.*

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 ухилився від сплати податків) і його зменшення на суспільство в цілому (внаслідок зниження надлишкового податкового тягара у зв'язку з посиленням нейтральності оподаткування).

¹³⁰ Соколовська А. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки // Економіка України. – 2006. – №7. – С. 4 – 12.

Завдання наукового керівника

Оцініть величину трансакційних витрат по нарахуванню і сплаті податків того підприємства, де Ви працюєте або проходите практику. Не забудьте порохувати всі складові цих витрат (оплату праці бухгалтерів, що складають податкові звіти, вартість програмного забезпечення, тощо), співвіднесіть їх з будь-яким універсальним економічним показником підприємства (виручкою, прибутком, доданю вартістю). Порівняйте розрахований Вами показник з показниками, отриманими Вашими колегами на інших підприємствах. Оцініть приріст податкового навантаження на платників – юридичних осіб за рахунок трансакційних витрат

З іншого боку, зниження фіскальних показників може бути наслідком не зменшення податкового тягаря, а його підвищення, що супроводжується збільшенням масштабів ухилення від податків, отже, збільшенням надлишкового податкового тягаря. 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.¹³¹ 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.¹³²

Ефективні податкові ставки є ставками по групах податків з єдиною податковою базою, що розраховуються як відношення податкових надходжень (за да-

¹³¹ Масгрейв Річард А., Масгрейв Пеггі Б. Вказана праця. – С. 303.

¹³² Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway// Eurostat Statistical books. 2007 edition.

Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної податкової політики

ними 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 перекидання 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.¹³³

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,¹³⁴ 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

¹³³ Structures of the taxation systems in the European Union. Data 1995 – 2002 // European commission. 2004. – P. 55 – 129.

¹³⁴ Податок на доходи фізичних осіб сучасними дослідниками розглядається як такий, який містить у собі і елементи податку на працю, і елементи податку на капітал. (Танзи В., Зу Х. Налоговая политика для развивающихся стран. – С. 4. Режим доступа: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/issues/issues27/rus/issue27r.pdf>.

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, імпортне 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 враховувати, 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 перекладання 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.¹³⁵

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

¹³⁵ Соколовська А. М. Методологічні та методичні аспекти визначення податкового навантаження на працю, капітал і споживання // Фінанси України. – 2008. – №1. – С. 65 – 76.

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.

2.6. Методи оцінки й показники податкового навантаження

У справі податків потрібно приймати до міркування не те, що народ може дати, а те, що він може завжди давати

Шарль Монтеск'є

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 результатуючому джерелі їхньої сплати (валовому продукті, доданій вартості, доході й інші).

Що стосується економічного показника податкового тягаря, то, на думку С. В. Баруліна,¹³⁶ 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 (державна) 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.

¹³⁶ Барулин С. В. Теория и история налогообложения. – М.: Экономистъ, 2006. – С. 110.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

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 и в будь-яких показниках тягара. 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 тягара, 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 економічним агентам суспільних благ, прямої і опосередкованої фінансової допомоги.

Як цінний 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 мініривні 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 їхніх 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

Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної податкової політики

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 тягара 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 тягара гнітить ринкову економіку, не дає можливості нормально функціонувати підприємствам і знижує життєвий рівень основної маси населення. Надмірно низький рівень податкового тягара 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 тягара, 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 тягара оптимальним параметрам.

Офіційна методика розрахунку податкового тягара, 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 тягара. 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.

Завдання наукового керівника

на якому можна було б обговорити конкретні компоненти чисельника й знаменника показника податкового тягаря.

Після чого, використавши статистичні щорічники, рекомендується здійснити власні розрахунки податкового тягаря.

Також необхідним є обговорення доцільності включення внесків на обов'язкове страхування в розрахунок податкового тягаря. Спірність може виникнути, тому, що вони втратили статус податкових платежів, окрім того, ці внески мають ознаку індивідуальної відплатності

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 дохідних 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. Пояснимо. 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

Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної податкової політики

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.¹³⁷

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 $\PhiН$ – фактичні надходження обов'язкових платежів у бюджетну систему;

$З$ – заборгованість по обов'язкових платежах;

$ТСЕ$ – величина ВВП, створеного тіньовим сектором економіки;

$ПО$ – приховані оплата праці й змішані доходи, що використовуються при обчисленні ВВП;

$А$ – амортизаційні відрахування (споживання основного капіталу).

Зробимо розрахунки по запропонованих методиках для Російської Федерації та для України, для чого в табл. 2.2 і 2.3 приведемо вихідні дані по обов'язкових платежах.

Таблиця 2.2

Податковий тягар на економіку Російської федерації, обчислений за різними методиками¹³⁸

№	Показник / рік	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Податок на прибуток, млрд руб.	514	463	527	868	1333	1671	2172
2	ПДФО, млрд руб.	256	358	456	575	707	930	1267
3	ПДВ, млрд руб.	639	753	882	1070	1472	1511	2262
4	Акцизи, млрд руб.	243	364	348	247	254	271	314

¹³⁷ Региональная статистика: учебник / Под ред. В. М. Рябцева, Г. И. Чудилина. – М. : Госкомстат России, 2001. – С. 169.

¹³⁸ Розраховано за даними: Российский статистический ежегодник. – М. : Росстат, 2008.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

Закінчення табл. 2.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9
5	Податок на добичу природних копалин й платежі за користування природними ресурсами, млрд руб.	136	331	396	581	1002	1282	1318
6	Єдиний соціальний податок і внески в пенсійний фонд, млрд руб.	603	820	961	1167	1178	1441	1981
7	Інші податки ¹ , млрд руб.	90	121	138	147	385	450	576
8	Мита, млрд руб.	331	323	453	860	1681	2306	2408
9	Усього обов'язкових платежів, млрд руб.	2812	3533	4161	5515	8012	9862	12298
10	ВВП, млрд руб.	8944	10831	13243	17048	21625	26878	32987
11	<i>Економічний показник податкового тягара (у цінах 2007 р.)², млрд руб.</i>	<i>7055</i>	<i>7387</i>	<i>7909</i>	<i>8736</i>	<i>10579</i>	<i>10848</i>	<i>12298</i>
12	<i>Податковий тягар реальний (рядок 9/рядок 10), %</i>	<i>31,4</i>	<i>32,6</i>	<i>31,4</i>	<i>32,3</i>	<i>37,0</i>	<i>36,7</i>	<i>37,3</i>
13	Заборгованість по всіх обов'язкових платежах, млрд руб.	674	737	764	1157	990	959	746
14	<i>Податковий тягар номінальний (рядок 9 + рядок 13 /рядок 10), %</i>	<i>39,0</i>	<i>39,4</i>	<i>37,2</i>	<i>39,1</i>	<i>41,6</i>	<i>40,2</i>	<i>39,5</i>
15	«Податкові ножиці» (рядок 14 – рядок 12), %	7,6	6,8	5,8	6,8	4,6	3,5	2,2
16	Прихована оплата праці, млрд руб.	994	1249	1496	1995	2551	3207	3925
17	<i>Фіскальний показник номінального податкового тягара (рядок 9 + +рядок 13 /рядок 10 – рядок 16), %</i>	43,8	44,6	42,9	44,3	47,2	45,7	44,9
18	Для порівняння: показник податкового тягара, що приводиться Мінфіном РФ ¹³⁹	35,7	35,6	34,6	35,3	36,6	36,4	36,7

Примітки: 1 – податки на сукупний дохід, на майно та інші податки; 2 – фіксація до порівнянних цін провадилася методом ланцюгових індексів, тобто індексів, одержуваних шляхом зчеплення індексів, обчислених за кожний рік до попереднього року (які такий ми використовували індекс-дефлятор ВВП).

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.

¹³⁹ Бюджетная стратегия Российской Федерации на период 2023 г. Проект. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www1.minfn.ru>

Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної податкової політики

Таблиця 2.3

Податковий тягар на економіку України, обчислений за різними методиками¹⁴⁰

№	Показник / рік	2002	2003	2004	2005	2006	2007
1	Усього податкові надходження, млн грн	45392,5	54321,0	63161,7	98065,2	125743,1	161264,2
2.	Платежі до державних соціальних фондів, млн грн	23664,9	28151,3	39306,5	53636,4	68508,9	89010,3
3	ВВП, млн грн	225810	267344	354113	441452	544153	720731
4	<i>Податковий тягар реальний</i> (рядок 1+ рядок 2 / рядок 3), %	30,58	30,85	28,94	34,36	35,70	34,73
5	Податковий борг, млн грн	14200	14001	8804	9402	7791	6324
6	Податковий тягар номінальний (рядок 1 + рядок 2 + + рядок 5 / рядок 3), %	36,87	36,09	31,42	36,49	37,13	35,60
7	«Податкові ножиці» (рядок 6 – рядок 4), %	6,29	5,24	2,49	2,13	1,43	0,88
8	Рівень тіньової економіки, у відсотках до ВВП ¹⁴⁰	26,6	30,6	30,7	30,3	29,8	28,8
9	ВВП в тіньовій економіці, млн грн	60065,5	81807,3	108712,7	133759,9	162157,6	207570,5
10	Прихована оплата праці, млн грн	29506	31392	27899	83849	116347	142220
11	<i>Фіскальний показник номінального податкового тягаря</i> (рядок 1 + + рядок 2 + рядок 5 / рядок 3 – – рядок 9), %	50,23	52,00	45,34	52,36	52,89	50,00
12	<i>Фіскальний показник номінального податкового тягаря</i> (рядок 1 + + рядок 2 + рядок 5 / рядок 3 – – рядок 10), %	42,41	40,89	34,11	45,05	47,23	44,35

Дані, представлені в табл. 2.2 та 2.3 – достатньо інформативні й говорять самі за себе. Але все-таки слід відзначити такі принципові моменти:

- «податкові ножиці» в обох країнах демонструють все менший розбіг. Це позитивний факт, що свідчить про підвищення якості податкового адміністрування;

¹⁴⁰ Розраховано за даними офіційного сайту Державного комітету статистики України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua

¹⁴¹ Тенденції тіньової економіки в Україні за 2008 рік. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.me.gov.ua

- найбільш прийнятним для практичного використання бачиться запропонований фіскальний показник номінального податкового тягаря;
- фіскальний показник податкового тягаря протягом останніх років в обох країнах демонстрував постійне збільшення (виключення в Україні склали 2004 та 2007 рік);
- у цілому ж всі фіскальні показники демонструють поступове збільшення податкового навантаження на економіку.

Галузеве податкове навантаження точно порахувати 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 тіньового 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:

$$ПТГ = \frac{\Phi H_Г + Z_2}{ВДВ_2 - ВДВ_2 \cdot \alpha_{ПО}} \cdot 100\%, \quad (2.16)$$

де $\Phi H_Г$ – фактичні надходження обов'язкових платежів у бюджетну систему від економічних агентів даної галузі (за винятком ПДФО, де вони є лише податковими агентами);

Z_2 – заборгованість по обов'язкових платежах економічних агентів даної галузі;

$ВДВ_2$ – 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 чи-

Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної податкової політики

сельнику мають відобразитися 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 (см. підрозділ 2.5), запропонуємо формули для розрахунку трьох цінових показників: ефективних податкових ставок на працю, споживання й прибуток (капітал) і представимо відповідні розрахунки (табл. 2.4 та 2.5).

Ціновий показник номінального податкового тягаря на працю ($ПТ_{праця}$):

$$ПТ_{праця} = \frac{ПДФО_{факт} + СП_{факт} + МП_{факт} + ПДФО_{заборг} + СП_{заборг} + МП_{заборг}}{ОП_{офиц.}} \cdot 100\%, \quad (2.17)$$

де $ПДФО_{факт}$, $СП_{факт}$, $МП_{факт}$ – фактичні надходження ПДФО, соціальних платежів (внесків на обов'язкове страхування) і майнових податків фізичних осіб;

$ПДФО_{заборг}$, $СП_{заборг}$, $МП_{заборг}$ – заборгованість по цих податках (внесках);

$ОП_{офиц.}$ – офіційна оплата праці найманих робітників (без прихованої оплати праці).

Ціновий показник номінального тягаря на споживання ($ПТ_{спожив.}$):

$$ПТ_{спожив.} = \frac{Ак_{факт} + ПДВ_{факт} + ІМ_{факт} + ЗСВПР_{факт} + ЗВ_{факт} + З}{ФКС_{дом.}} \cdot 100\%, \quad (2.18)$$

де $Ак_{факт}$, $ПДВ_{факт}$, $ІМ_{факт}$, $ЗСВПР_{факт}$, $ЗВ_{факт}$ – 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;

$ФКС_{дом.}$ – фактичне кінцеве споживання домогосподарств (як рекомендує Євростат).

Ціновий показник номінального тягаря на валовий прибуток ($ПТ_{приб.}$):

$$ПТ_{приб.} = \frac{ППр_{факт} + ПТП_{факт} + ПЗ_{факт} + ФСП_{факт} + МП_{факт} + З}{ВПр} \cdot 100\%, \quad (2.19)$$

де $ППр_{факт}$, $ПТП_{факт}$, $ПЗ_{факт}$, $ФСП_{факт}$, $МП_{факт}$ – 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.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

Таблиця 2.4

Цінові показники номінального податкового тягаря на працю, споживання та валовий прибуток в Російській Федерації

№	Показник / рік	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
1	ПДФО, млрд руб.	256	358	456	575	707	930	1267
2	ЄСП і внески в пенсійний фонд, млрд руб.	603	820	961	1167	1178	1441	1981
3	Податки на майно, млрд руб.	90	121	138	147	253	311	411
4	Заборгованість за цими податками, млрд руб.	258	323	351	372	355	309	266
5	Офіційна оплата праці, млрд руб.	2855	3816	4735	5845	6923	8634	11128
6	Ефективна ставка податків на працю, %	42,3	42,5	40,3	38,7	36,0	34,6	35,3
7	ПДВ, млрд руб.	639	753	882	1070	1472	1511	2262
8	Акцизи, млрд руб.	243	364	348	247	254	271	314
9	Податок на добичу корисних копалин й платежі за користування природними ресурсами, млрд руб.	136	331	396	581	1002	1282	1318
10	Заборгованість за цими податками, млрд руб.	286	282	291	496	391	415	312
11	Фактичне кінцеве споживання, млрд руб.	5897	7443	9025	11401	14319	17616	21811
	У т. ч. фактичне кінцеве споживання домашніх господарств, млрд руб.	5025	6390	7710	9814	12391	15147	18644
12	Ефективна ставка податків на споживання, %	26,0	27,1	24,9	24,4	25,2	22,3	22,6
13	Податок на прибуток, млрд руб.	514	463	527	868	1333	1671	2172
14	Податки на сукупний дохід, млрд руб.	33	34	34	56	82	110	142
15	Заборгованість за цими податками, млрд руб.	90	91	75	238	189	181	113
16	Валовий прибуток економіки, млрд руб.	3693	3920	4902	6330	7907	9659	11702
17	Ефективна ставка податків з валового прибутку, %	17,2	15,0	13,0	18,4	20,3	20,3	20,7

Примітка. У розрахунку не враховуються імпортні мита, оскільки офіційна статистика не розділяє їх з експортними митами. У зв'язку із чим, показники ефективної ставки податків на споживання є заниженими на декілька відсотків.

Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної податкової політики

Таблиця 2.5

Цінові показники номінального податкового тягаря на працю, споживання та капітал в Україні¹⁴²

Показники	2002	2003	2004	2005	2006
Сума податків на працю, млрд грн	34,62	41,31	51,21	68,36	88,52
Заборгованість за податками цієї групи, млрд грн	2,04	2,19	1,34	1,54	1,58
Оплата праці найманих робітників, млрд грн	103,12	122,19	157,45	216,60	268,63
Ефективна ставка податків на працю, %	35,55	35,60	33,38	32,27	33,54
Сума податків на споживання, млрд грн	21,78	23,34	31,81	54,31	75,70
Заборгованість за податками цієї групи, млрд грн	2,28	7,67	4,59	5,01	3,69
Кінцеві споживчі витрати домогосподарств, млрд грн	124,56	146,30	180,96	252,62	319,38
Ефективна ставка податків на споживання, %	19,32	21,20	20,11	23,48	24,86
Сума податків на капітал, млрд грн.	13,90	19,33	23,74	32,56	37,46
Заборгованість за податками цієї групи, млрд грн	4,74	4,78	2,78	2,65	2,60
Сума доходів від капіталу, млрд грн.	61,39	78,65	110,25	123,74	152,41
Ефективна ставка податків на капітал, %	30,36	30,65	24,05	28,45	26,28

Завдання наукового керівника

Показники ефективних (імпліцитних) ставок за розрахунками різних авторів суттєво різняться. Однією з причин такої ситуації є те, що різні автори використовують різні підходи до групування податків. Спробуйте обґрунтувати власну класифікацію податків за факторами

Таким чином, структури податкового навантаження за факторами в Росії та Україні – достатньо близькі. Найбільше навантаження приходить на працю, наступним фактором (за розміром податкового тягаря) виступає споживання, а найменше значення має ефективна ставка податків на валовий прибуток (капітал). Разом з тим ефективна ставка на капітал в наших країнах суттєво перевищує аналогічний показник країн – нових членів ЄС, де він знаходиться в діапазоні 10 – 14 %.

Податковий тягар фізичних осіб, як правило, асоціюється лише з тягарем прибуткового й іншого податків, що сплачуються безпосередньо населенням з його особистих доходів. Однак це не так. На грошові доходи фізичних осіб давить тягар як прямих особових податків, так і непрямих податків, сплачуваних населенням у складі роздрібних цін товарів і послуг, що ним споживаються. За стати-

¹⁴² За основу розрахунків взяті результати досліджень А. М. Соколовської – див. Фінансово-монетарні важелі економічного розвитку: в 3т. – Т. 1. Фінансова політика та податково-бюджетні важелі її реалізації / За ред. чл.-кор. НАН України А. І. Даниленка. – К.: Фенікс, 2008. – С. 152.

стичними даними, частка фактичного кінцевого споживання домогосподарствами становить близько 85 %. Відповідно, і частка непрямих податків, оплачуваних населенням (домашніми господарствами), як основним кінцевим споживачем, буде становити цей же відсоток.

Таким чином, для більш точної оцінки *фіскального показника номінального податкового тягаря* ($ПТ_{нас.}$), що несе населення (домашні господарства), рекомендуємо використовувати наступну формулу:

$$ПТ_{нас.} = \frac{П_{фо} + K_{\Delta} + НП_{н}}{ОП_{офиц.}} \cdot 100\%, \quad (2.20)$$

де $П_{фо}$ – нараховані особові податки з фізичних осіб (на доходи, на майно, транспортний, земельний, внески в соціальні фонди, що сплачуються робітниками тощо);

$НП_{н}$ – нараховані непрямі податки (на додану вартість, акцизи, імпорتنі мита, та ін.);

K_{Δ} – коефіцієнт частки непрямих податків, сплачуваних населенням (визначається на даний рік розподілом фактичного кінцевого споживання домогосподарствами до загальної величині фактичного кінцевого споживання);

$ОП_{офиц.}$ – 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.

Помітимо, що найбільшого фіскального ефекту для держави й фінансового ефекту для платників податків можна домогтися шляхом проведення процедур оптимізації податкового тягаря. Процес оптимізації повинен припускати законодавче встановлення державою цільових параметрів податкового тягаря: 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 тягаря мають встановлюватися не рідше одного разу в три роки. Для контролю цільових параметрів слід щорічно на офіційній основі провадити розрахунки всієї сукупності показників податкового тягаря, а їхні результати мають бути у відкритому доступі. Це повинне стати правилом податкової політики.

Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної 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.

Як було показано в попередньому підрозділі, 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.

Податкову межу необхідно розраховувати для визначення оптимального рівня податкового тягара. Нагадаємо, що верхня границя податкової межі – це точка Лаффера 2-го роду, а оптимум повинен перебувати нижче точки Лаффера 1-го роду. За розрахунками Є. В. Балацького¹⁴³ для Росії значення точки 2-го роду перебуває в районі 39 %, а точки 1-го роду – близько 33 %. Аналогічні розрахунки для України для умов 2008 року з урахування параметрів господарювання в Україні, розрахованих Г. Акуловою та Т. Меркуловою,¹⁴⁴ свідчать, що податкова межа знаходиться в діапазоні 20,3 – 24,3 %, що значно нижче, ніж в Російській Федерації.

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, підірве 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.

¹⁴³ Балацкий Е. В. Оценка влияния налоговых инструментов... С. 131.

¹⁴⁴ Меркулова Т. В. Снижение налоговой нагрузки и эффект Лаффера: аргументы и заблуждения / В кн.: Налогообложение: проблемы науки и практики – 2007: Монография. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2007. – С. 28 – 43; Акулова Г. В. Аналіз впливу податкового навантаження на економічний ріст за допомогою виробничо-інституційних функцій. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.cyber.kharkov.ua/contentimages/Akulova.pdf>.

Література для самостійної роботи до розділу 2

1. Акулова Г. В. Аналіз впливу податкового навантаження на економічний ріст за допомогою виробничо-інституційних функцій. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.cyber.kharkov.ua/contentimages/Akulova.pdf>.
2. Андрущенко В. Л., Данілов О. Д. Податкові системи зарубіжних країн. – К. : Комп'ютерпрес, 2004. – 240 с.
3. Балацкий Е. В. Анализ влияния налоговой нагрузки на экономический рост с помощью производственно-институциональных функций // Проблемы прогнозирования. – 2003. – №2. – С. 88 – 105.
4. Балацкий Е. Инвариантность фискальных точек Лаффера // МЭ и МО. – 2003. – №6. – С. 62 – 71.
5. Балацкий Е. О природе несостоятельности российской фискальной системы // Общество и экономика. – 2004. – №11–12. – С. 21 – 32.
6. Балацкий Е. В. Оценка влияния налоговых инструментов на экономический рост // Проблемы прогнозирования. – 2004. – №4. – С. 124 – 135.
7. Барулин С. В. Теория и история налогообложения. – М. : Экономистъ, 2006. – 319 с.
8. Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії. Вступ до фінансової науки. – К. : Либідь, 2000. – 654 с.
9. Блауг М. Экономическая мысль в ретроспективе. Пер. с англ. – М. : Дело-ЛТД, 1994. – 720 с.
10. Бюджетная стратегия Российской Федерации на период 2023 г. Проект. – [Электронный ресурс]. – Режим доступу: <http://www1.minfn.ru>
11. Б'юкенен Дж. М., Масгрейв Р. А. Суспільні фінанси і суспільний вибір: Два протилежних бачення держави. / Пер. з англ. – К. : Академія, 2004. – 175 с.
12. Вишневский В. П. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В. П. Вишневский, А. С. Веткин, Е. Н. Вишневская, Е. В. Бавин, Е. А. Амоша, С. М. Попов, А. В. Гречишкин, Л. А. Зуев, С. Г. Тешенко, Ю. А. Забаренко. – Донецк : ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.
13. Гайдар Е. Государственная нагрузка на экономику // Вопросы экономики. – 2004. – №9. – С. 4 – 24.
14. Иванов Ю. Б., Майбуров И. А. Системы налогообложения Украины и России: структура, проблемы, тенденции развития. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2009. – 520 с.
15. Кинг Дж. Р. Интеграция налогов на доходы физических лиц и корпораций: преимущества и недостатки // Пособие по налоговой политике. – Вашингтон: МВФ, 1995. – 387 с.
16. Крилав Р. Концепции распределения налогового бремени // Пособие по налоговой политике. – Вашингтон: МВФ, 1995. – 387 с.
17. Кузьмин И. Г. О методах определения налоговой нагрузки на предприятия и граждан // Экономический вестник. – 1999. – №1. – С. 121 – 130;
18. Литвин М. И. Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятий // Финансы. – 1998. – №5. – С. 29 – 31;

Розділ 2. Стратегічні орієнтири державної податкової політики

19. Майбуров И. А. Теория и история налогообложения. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 495 с.
20. Макконнел К. Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика: Пер. с англ. / К. Р. Макконел, С. Л. Брю. – М. : ИНФРА-М, 2000. – XXVI. – 486 с.
21. Масгрейв Ричард А., Масгрейв Пегги Б. Государственные финансы: теория и практика / Пер. с англ. – М. : Бизнес Атлас. 2009. – 716 с.
22. Меркулова Т. В. Институт налога. – Х., 2006. – 224 с.
23. Меркулова Т. В. Снижение налоговой нагрузки и эффект Лаффера: аргументы и заблуждения / В кн.: Налогообложение: проблемы науки и практики – 2007: Монография. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2007. – С. 28 – 43.
24. Налоговая политика России: проблемы и перспективы / Под ред. И. В. Горского. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 288 с.
25. Офіційний сайт Державного комітету статистики України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua
26. Пансков В. Г., Князев В. Г. Налоги и налогообложение. – М. : МЦФЭР, 2003. – 336 с.
27. Парето В. Учебник политической экономии // 25 ключевых книг по экономике. – М. : Урал-LTD, 1999. – 560 с.
28. Пособие по налоговой политике / Под ред. Партасарати Шома. – Вашингтон : МВФ, 1995. – 387 с.
29. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 256 с.
30. Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. – М. : Инфра, 1998. – 479 с.
31. Региональная статистика: учебник / Под ред. В. М. Рябцева, Г. И. Чудилина. – М. : Госкомстат России, 2001. – 380 с.
32. Словник сучасної економіки Макміллана / Пер. з англ. – К. : АртЕк, 2000. – 640 с.
33. Соколовська А. М. Методологічні та методичні аспекти визначення податкового навантаження на працю, капітал і споживання // Фінанси України. – 2008. – №1. – С. 65 – 76.
34. Соколовська А. М. Основи теорії податків. – К. : Кондор, 2010. – 326 с.
35. Соколовська А. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки // Економіка України. – 2006. – №7. С. 4 – 12.
36. Стігліц Дж. Економіка державного сектора / Пер. с англ. А. Олійник, Р. Скільський. – К. : Основи, 1998. – 854 с.
37. Танзи В., Зи Х. Налоговая политика для развивающихся стран. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/issues/issues27/rus/issue27r.pdf>.
38. Тенденції тіньової економіки в Україні за 2008 рік – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.me.gov.ua>
39. Трошин А. В. Сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки на предприятия // Финансы. – 2000. – №15. С. 44 – 47.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

40. Финансы. Оксфордский толковый словарь. Англо-русский. – М. : Весь Мир, 1997. – 496 с.
41. Фінанси у запитаннях і відповідях. / За загальн. ред. О. Д. Данілова. – К.: Комп'ютерпрес, 2006. – 444 с.
42. Шевякова А. Снижение избыточного неравенства бедности как фактор экономической динамики и роста инновационного потенциала России // Общество и экономика. – 2006. – № 11–12. – С. 12 – 28.
43. Экономика налоговой политики. Пер. с англ. / Под ред. М. П. Девере. – М. : Филинь, 2002. – 250 с.
44. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. – М. : Статут, 2002. – 555 с.
45. Farhi E., Werning I. Inequality, social discounting and estate taxation. June 2005. [Электронный ресурс].- Режим доступа: www.nber.org/papers/w11408
46. Musgrave R. The Theory of Public Finance: (A Study in Public Economy). – New York: McGraw-Hill Book Company, 1959. – 628 с.
47. Schumpeter J. The Crisis of the Tax State // International economic Papers. – 1954. – № 4. P. 5 – 38.
48. Structures of the taxation systems in the European Union. Data 1995-2002 // European commission. – 2004. P. 55 – 129.
49. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway. European commission, 2007. – [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economicanalysis/tax_structures/index_en.htm>.
50. Taxation trends in the European Union. Data – for the EU Member States and Norway. European commission, 2008. – [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economicanalysis/tax_structures/index_en.htm>.

Розділ 3

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА ТА ЕКОНОМІЧНЕ ЗРОСТАННЯ

Лихо не в тім, що економісти не вміють пророкувати, а в тім, що політики вимагають занадто оптимістичних прогнозів.

Рудольф Пеннер

3.1. Податки та економічний розвиток

Оподаткування – найбільш гнучкий і ефективний, але й небезпечний інструмент соціальних реформ.

Тут необхідно чітко знати, що робити, аби результати далеко не розійшлися з намірами.

Гюннар Мюрдаль

Реальний процес оподаткування здійснюється державою і залежить від ступеня розвитку її демократичних форм. Тому дослідження природи податку як фінансового індикатора економічного розвитку наука веде в сфері вчення про державу. В свій час ще П. Прудон правильно підкреслював, що «по суті питання про податки виступають питаннями про державу».¹⁴⁵

Труднощі дослідження фінансового господарства держави полягають в тому, що дві науки – економічна і політична – займалися проблемами державних доходів та видатків. Виділення фінансової науки в цілком самостійний сегмент дозволило їй на початку ХХ століття, використовуючи ідеї неокласиків і вчення про правову державу, обґрунтувати необхідність справляння податків, сформулювати визначення податку, словом, вияснити природу податку, яка концептуально не змінюється і в кінці ХХ століття.¹⁴⁶

Теоретично, економічна природа податку полягає у визначенні призначення податку, об'єкту оподаткування і джерела сплати, а також визначення того впливу, який чинить податок в кінцевому рахунку на економічний розвиток як держави так і суб'єктів оподаткування.

¹⁴⁵ Пушкарєва В. М. История финансовой мысли и политики налогов. – М. : ИНФРА-М, 1996. – С. 56.

¹⁴⁶ Пушкарєва В. М. Вказана праця. – С. 56.

Складність пізнання природи податку пояснюється тим, що податок – це одночасно економічне, господарське і політичне явище. Російський економіст М. Алексеєнко ще в ХІХ столітті відмітив цю особливість податку: «З одного боку, податок – один із елементів розподілу та перерозподілу... З другого боку, запровадження, справляння та використання податків є однією із функцій держави».¹⁴⁷

Тому основне завдання пізнання природи податків як інституції забезпечення економічного розвитку – прослідкувати еволюцію уявлень про природу податку під впливом розвитку вчення про державу.

В розвитку поглядів на роль держави можна виділити два напрямки, які дозволяють краще зрозуміти соціально-економічний та суспільний зміст податків. *Перший* – тезис про невиробничий характер державних послуг, який не тільки відділяв фінансове господарство від державного, але і протиставляв їх. Податок у цій концепції не зв'язаний із задоволенням соціально-економічних потреб суспільства, так як обслуговує невиробничі видатки держави. *Другий* напрямок пов'язаний із наявністю поглядів на господарську діяльність держави як складову частину народногосподарської діяльності, як потребу економічного і соціального розвитку. В поглядах на податок проходить поворот до розуміння податку в ринкових умовах як до осмисленої необхідності.¹⁴⁸ Для суб'єктів господарювання податок може бути поганим або дуже поганим, оскільки він навіть і мінімальний скорочує реальні доходи платників податків. Але його сплата є обов'язковою для задоволення суспільних благ і не залежить від бажання та волі конкретного платника.

Податок – універсальна вихідна категорія, яка виражає основні суттєві риси і властивості фінансів в будь-якій економічній системі ринкового типу. Не випадково, в умовах функціонування ринкової економіки, податкова форма в системі фінансових відносин стає провідною. Аналіз податків як вихідної категорії, в якій проглядаються основні суттєві риси і властивості фінансів, дає правильний орієнтир для розгляду різних фінансових понять і категорій в чіткій відповідності до розвитку економічного процесу.

Розвиток податкових теорій західної фінансової науки свідчить про тісне взаємопроникнення та взаємодоповнення неокласичних та кейнсіанських ідей. Внаслідок цього посилюються спроби інтегрувати їх у новому теоретичному напрямі, що сформувався у провідних науковців-економістів В. Андрущенка, С. Лушина, А. Суторміної, А. Соколовської, Ю. Русакової, В. Федосова та ін. Перехід від марксистсько-ленінських догматичних постулатів до науково об'єктивних основ пізнання фінан-

¹⁴⁷ Алексеєнко М. М. Взгляд на развитие учения о налоге. – Х., 1870. – С. 25.

¹⁴⁸ Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов. – М.: ИНФРА-М, 1996. – С. 56

Розділ 3. Податкова політика та економічне зростання

сової науки дозволив їм по-новому дивитись на теоретичні основи податків. З цими економістами можна погодитись, що податки являють собою обов'язкові платежі юридичних і фізичних осіб, які встановлюються для утримання державних структур і для фінансового забезпечення виконання ними функцій держави.

Але не всі обов'язкові платежі, які надходять до централізованих грошових фондів держави, носять назву податки. Крім податків є ще податкові платежі. Характерними ознаками податків, які дозволяють відрізнити їх від податкових платежів, є те, що податки не мають ані елементів конкретного еквівалентного обміну, ані конкретного цільового призначення. В цьому полягає істотна відмінність податків від таких платежів, як плата, відрахування, збори та внески.

Однією з основних ознак податків є те, що вони характеризуються одностороннім рухом вартості від юридичних та фізичних осіб до держави.

Розуміння податку як обов'язкового платежу фізичних та юридичних осіб до бюджетів органів суспільної влади різних рівнів прийнятне лише для практичних цілей. Будь-який податок, крім фіскальної та регулюючої дії, має ще побічні, зовнішні для фіску соціальні наслідки. Тому податки варто розглядати не просто як економічну категорію, а як суспільно-соціальну.

Суспільна ціна податків вимірюється втратою частини особистого добробуту конкретними платниками із переміщенням цієї частини через бюджет до всього населення держави. Еволюція фінансового знання про суспільний характер податків нерозривно пов'язана із теоретичною концепцією державних благ. Під державним благом розуміються такі види благ, джерелом забезпечення яких є кошти органів державної влади. Такі блага, що носять характер суспільних, не виробляються приватною економікою, а забезпечуються тільки державою. Причому, якщо держава – орган з виробництва незамінних суспільних благ, то ці блага реалізуються споживачами за цінами, рівень яких установлюється за суспільною згодою. Ціною суспільних благ є податки, і оплата державних благ – єдине можливе використання податкових надходжень. В результаті між державою-виробником суспільних благ і суспільством досягається еквівалентна мінова угода «блага – податки».

Розкриття суспільного призначення податків, як соціально-економічного поняття, неможливе без визначення функцій цієї категорії. Враховуючи те, що податки виступають необхідним елементом централізації частини вартості національного продукту в бюджеті для оплати державних суспільних благ і засобом перерозподілу цієї вартості між державою і юридичними та фізичними особами, можна констатувати факт, що податки виконують фіскальну і розподільчо-регулюючу функції.

Ці функції носять об'єктивний характер і існують з моменту виникнення податків. Але конкретні прояви їх рис пов'язані з умовами суспільного розвитку. Тому виокремлення основних і допоміжних функцій – це хибний шлях дослідження податків як економічної категорії.

Фіскальна функція забезпечує об'єктивні умови для утворення матеріальної основи функціонування суспільства. Якраз з її допомогою реалізується велика частина суспільного призначення податків, проявляються конкретні форми утворення грошових фондів держави, які забезпечують виконання покладених на неї функцій.

Розподільчо-регулююча функція закладена в сутності кожного податку. Адже, як зазначалось, податки пов'язані з процесами перерозподілу вартісних пропорцій національного продукту між платниками податків та державою. Причому, розміри цих вартісних пропорцій безпосередньо регулюються за допомогою податків. Суть регулюючої функції полягає у впливі податків на різні сторони діяльності їх платників.

Використання податку як фінансового регулятора дуже складна справа, оскільки регулююча функція податків є об'єктивним явищем, а вплив податків на вищеперераховані аспекти відбувається в залежності від податкової політики, що носить суб'єктивний характер.

Податкові відносини поєднують в собі одночасно ознаки фіскального і розподільчо-регулюючого характеру. Тому специфічне суспільне призначення податків знаходить своє вираження не в існуванні кожної функції окремо, а лише в їх єдності.

Із з'ясування суті податків та єдності їх функцій витікає важливий у теоретичному плані висновок про необхідність чіткого розмежування об'єктивного існування податків з притаманними їм функціями і процесу їх використання державою в проведенні податкової політики. Прояв податків та їх функцій в дії – об'єктивний процес, який виражає відносини базису. Податкова ж політика, що проводиться державою через податковий механізм, використовуючи податки, – це відносини надбудови. Даний висновок дозволяє краще зрозуміти об'єктивність категорії податок і суб'єктивність дій держави, яка проводить податкову політику.

Безперечно, у нашій фінансовій системі є певні здобутки, які дозволяють її елементам нормально функціонувати. Проте є незліченна кількість проблем, які

Завдання наукового керівника

Спробуйте ідентифікувати, на якому напрямку економічної теорії базується податкова політика України

потрібно вирішувати і тим самим вдосконалювати податкову систему держави.

Одним із найважливіших моментів, чого було б варто при переході до ринку на-

Розділ 3. Податкова політика та економічне зростання

вчитися Україні, – це чіткому веденню бюджетно-податкової політики. Причому, ця політика обов'язково повинна базуватися на певному напрямку фінансової теорії. Фіскальною наукою розроблено різні теоретико-економічні обґрунтування фіскального вибору для конкретних економічних умов господарювання.

У світовій фінансовій науці розрізняють два підходи до теоретико-організаційного обґрунтування проблеми фінансового вибору.

Перший співзвучний із визнанням необхідної обов'язковості податків і податкових платежів. Податки, як ціни суспільних благ у цій концепції, одночасно виступають у двох аспектах – цільовому і примусовому. Даний напрямок фінансової думки базується на тезисі, запропонованому ще Е. Саксом – послух і примус є необхідними елементами податкової теорії.¹⁴⁹ В теоретичному трактуванні при мусовий характер сплати обов'язкових платежів державі в обмін на суспільні блага у фінансовій літературі називають податком за Пігу. Корируючі податки за Пігу є досить ефективним і відносно простим методом централізації валового внутрішнього продукту в руках держави. Побудова оподаткування базується на тому, що будь-якому податку, окрім чисто фіскального характеру, притаманні ще й інші, зовнішні для фіску соціально-економічні ефекти. Тим самим держава, суб'єктивно проводячи процес оподаткування, може регулювати проходження економічних і соціальних процесів у потрібній траєкторії без врахування поглядів і побажань платників податків.

На відміну від розуміння податку як примусу, накладеного на законслухняних платників-виконавців, другий напрямок фіскальної науки визнає податок як громадянський обов'язок.

Податок, що сплачується на основі свідомого індивідуального вибору і власної оцінки характеру державної діяльності виборцем-податкоплатником, одержав назву «податку Кларка», за іменем американського економіста Едварда Кларка.¹⁵⁰

В розумінні податку проходить певна зміна – від податку, як принципового обов'язкового платежу державі, до податку, як осмисленої необхідності. Податок Кларка теоретизував проблему фіскального вибору, як економічну теорію демократії, де існує згода громадян-виборців оплачувати податками зроблений ними вибір державотворення. Він науково пояснює залежність добробуту платників від власної поведінки.

Взаємозв'язок між суспільним вибором і оподаткуванням повною мірою реалізується лише в умовах свідомої й масової участі громадян-платників у діяльності державних інститутів. У світлі концепції Кларка демократія – це не лише свобода

¹⁴⁹ Classics in the Theory of Public Finance. – P. 177.

¹⁵⁰ Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті. – Львів : Каменяр, 2000. – С. 187.

да думки й законослухняної діяльності, алей обтяжливий фіскальний обов'язок свідомо оплачувати свободу.¹⁵¹

Чисте самооподаткування, за Е. Кларком, можливе тільки в умовах абсолютно досконалого громадянського суспільства, що в реальній суспільній практиці блокується недосконалим й корисливим товарно-грошовим фетишизмом людини як біологічної істоти. Тому демократичному суспільству, що зробило вибір в бік соціально-орієнтованої ринкової економіки, потрібно знаходити рівновагу між примусом і самооподаткуванням, між тяготами і вигодами оподаткування.

Податки в руках одних можуть виступати знаряддям та інструментом стабілізації та економічного процвітання в державі, а в руках інших – засобом нестабільності і економічного саморуйнування. Ось чому, думаючи про формування державних грошових фондів за рахунок податків і податкових платежів та встановлюючи нові види і форми оподаткування, державницькі структури повинні проводити таку податкову політику, яка має паретооптимально поєднувати інтереси держави, платників податків і громадян-виборців.

За інтерпретацією Паретто, оптимальною вважається будь-яка дія, яка приносить користь принаймні одній особі, не погіршуючи грошово-майнового стану чи добробуту когось іншого. Інакше кажучи, будь-які зміни в оподаткуванні будуть суспільно корисними і виправданими, якщо вони нікому не завдають збитків і при цьому приносять декому користь. Досягнення оптимуму Паретто в оподаткуванні потрібно розуміти як забезпечення фіскальних інтересів держави без погіршення економічної ефективності господарювання податкоплатників, а заодно і суспільного добробуту громадян-виборців, або покращення економічної ефективності діяльності платників без погіршення фіскальних інтересів держави і послаблення соціального захисту громадян-виборців.

В соціально орієнтованій державі ринкового типу досить важлива увага приділяється ефективності використання податкових надходжень. На макрорівні суми сплачених податків і податкових платежів для всіх платників обов'язково повинні відповідати сумі фінансованих державою суспільних благ і трансфертних платежів, – тобто сплата податків повинна відповідати граничній корисності частини вартості валового внутрішнього продукту, що централізовано вилучається у податкоплатників і перерозподіляється через бюджет держави. Причому цей перерозподіл повинен проходити за умови найменшої суспільної жертви для кожного платника податку, яка не підкріплена отриманою частиною суспільних благ.

¹⁵¹ Андрущенко В. Л. Вказана праця. – С. 187.

Розділ 3. Податкова політика та економічне зростання

Ціною суспільних благ в соціально-ринковій державі виступають податки. І ефективність податкових взаємовідносин держави та її суб'єктів доцільно досліджувати через коефіцієнт співвідношення сум податкових платежів і фінансованих державою сум суспільних благ та трансфертних платежів:

$$K_c = \frac{СБТП}{ПН}, \quad (3.1)$$

де K_c – коефіцієнт співвідношення;

$СБТП$ – суспільні блага і трансфертні платежі;

$ПН$ – податкові надходження.

Соціально-ринкове господарство взагалі передбачає наявність високого показника централізації валового внутрішнього продукту у руках держави, а заодно і високий рівень оподаткування. Але конкретного платника цікавить не так сам рівень оподаткування, як сумарна величина суспільного добробуту. У формалізованій теоретизації сумарна величина суспільного добробуту відображається через граничну корисність сплачених податків та податкових платежів.

Якщо коефіцієнт співвідношення СБ і ТП та сум сплачених податків і податкових платежів не опускається нижче 80 %, то можна говорити про те, що високий рівень оподаткування виправдовує себе, і гранична корисність вилучених державою обов'язкових зборів з фізичних і юридичних осіб не порушується.

Для прикладу, в Швеції рівень оподаткування сягає 57 % ВВП, але коефіцієнт співвідношення K_c близький до 86 %. Тому суттєвого впливу на темпи економічного розвитку та соціальний добробут громадян, високий рівень оподаткування не чинить через те, що податки сплачуються з максимальною граничною корисністю – 86 % і з мінімальною суспільною жертвою – 14 %.

Завдання наукового керівника

Проаналізуйте причини низької ефективності використання податкових надходжень в Україні та зробіть їх класифікацію. Обґрунтуйте основні напрями розв'язання існуючих в цій сфері проблем

В Україні коефіцієнт K_c не перевищує 26 %. Це говорить про те, що ефективність використання податкових надходжень в Україні у 3,3 рази нижча, ніж у Швеції. І для того, щоб забезпечити такий рівень фінансованих державою суспільних благ в Україні, як в Швеції, нам необхідно за діючого коефіцієнта K_c більше як у три рази

збільшити рівень оподаткування. Звісно, що це не реально зробити, як з практичної, так і з теоретичної точки зору. Тому, на нашу думку, при реформуванні та реорганізації податкової системи України та її трансформації у соціально-орієнтоване ринкове господарство, доцільно більше уваги звертати не на сам рівень оподатку-

вання в державі, а на ефективність використання податкових надходжень за умов граничної корисності таких платежів для конкретних платників податків.

3.2. Вплив оподаткування доходів на трудову активність і заощадження

Якщо зробити прибутковий податок достатньо великим то ринок повністю розпадеться, а на його розвалинах восторжествують примітивні економічні відносини».

Мюррей Ротбарт

У основі важливих макроекономічних ефектів податкової політики лежить вплив оподаткування доходів на трудову активність економічних агентів та їх рішення щодо розподілу доходу на споживання і накопичення (заощадження).

Неокласичний аналіз цього впливу застосовує стандартні допущення раціонального вибору індивіда і розглядає вільний час як особливе благо, корисність якого порівнюється з корисністю інших благ (товарів, послуг) відповідно до індивідуальних переваг. Індивід, розподіляючи свій бюджет часу на робочий час (праця) і вільний час (дозвілля), враховує корисність дозвілля і «чисту» (за вирахуванням податку) оплату праці за відпрацьований час, яка дозволяє придбавати споживчі блага.

М. Ротбард¹⁵² приводить аргументування двох протилежних висновків щодо впливу оподаткування доходів на співвідношення робочого і вільного часу. З *одного боку*, зниження оплати унаслідок податку обумовлює підвищення граничної корисності доходу і, отже, граничної корисності витрат праці на його отримання. Таким чином, збільшення податку на дохід від трудової діяльності повинне сприяти перерозподілу бюджету часу на користь робочого часу, оскільки тепер той же дохід можна заробити за більшу кількість часу. З *іншого боку*, прибутковий податок знижує грошовий і реальний дохід економічного агента і, отже, його рівень життя. Оскільки витрати праці на отримання доходу від робочого часу зростають, то дозвілля стає відносно більш дешевим, і люди схильні менше працювати. При цьому податок не тільки робить роботу менш привабливою, ніж дозвілля, але ще робить менш привабливою роботу за гроші, ніж за натуральну платню. В результаті люди йдуть з ринку праці і вважають за краще працювати для сім'ї (розцвітає «зроби сам»).

Вплив зміни оподаткування доходу на пропозицію праці можна оцінити за допомогою коефіцієнта еластичності. Емпіричні дослідження показують, що різ-

¹⁵² Ротбард М. Власть и рынок: Государство и экономика / Мюррей Ротбард; Пер. с англ. Б. С. Пинскера / под ред. Гр. Сапова. – Челябинск : Социум, 2003. – С. 148 – 150.

Розділ 3. Податкова політика та економічне зростання

ні групи населення володіють різною еластичністю праці. Опиту про те, чи залежить тривалість часу, який індивіди витрачають на роботу, від оподаткування, фіксують суперечливі оцінки респондентів.¹⁵³ Одні відповідають, що вони дійсно вимушені більше працювати, щоб компенсувати податок, інші затверджують діаметрально протилежне, деякі дослідження показують індиферентність респондентів до податку.¹⁵⁴

У той же час думка про суттєвий негативний вплив оподаткування на стимулювання трудових зусиль є достатньо поширеною. Так, наприклад, саме цей вплив розглядається як головна підстава для проведення податкових реформ 80-х років минулого століття, хоча при цьому наголошується наявність великого числа різних емпіричних оцінок. «Однак при будь-якому обстеженні ми зіштовхуємося з індивідами, що мають однакову валову величину оплати праці, але приймають зовсім різні рішення про пропозицію праці. Це може бути пов'язане з наявністю в них різних переваг, але також може відбивати розходження між застосовуваними граничними податковими ставками. Розмежування цих видів впливу досить проблематично».¹⁵⁵

Скористаємося стандартною моделлю вибору для теоретичного аналізу впливу оподаткування доходу на пропозицію праці з урахуванням особливостей переваг агентів.

Припустимо, переваги економічного агента описуються функцією корисності $U(X, y)$, аргументами якої виступають споживчі блага, задані вектором $X = (x_1, x_2, \dots, x_p, \dots, x_n)$, $X \geq 0$, і дозвілля (вільний час) $y \geq 0$. Вважатимемо, що функція $U(X, y)$ має стандартні властивості неокласичної функції корисності.

Дохід від трудової діяльності оподатковується, а на дохід, що залишається після сплати податку, індивід придбає споживчі блага за цінами $P = (p_1, \dots, p_p, \dots, p_n)$, $P > 0$. Дохід (D) заданий як лінійна функція від відпрацьованого часу $D(l) = wl(1 - t)$, l – робочий час, w – ставка оплати праці, t – ставка податку. Індивід розподіляє свій бюджет часу між працею і часом для відпочинку $l + y = R$, R – екзогенний заданий ресурс часу.

¹⁵³ Стігліц, Джозеф Е. Економіка державного сектора / Пер. с англ. А. Олійник, Р. Скільський. – К.: Основи, 1998. – С. 559.

¹⁵⁴ Лукьяненко І. Г., Циганчук Н. А. Вплив зміни оподаткування доходів фізичних осіб на трудову мотивацію / Економіка і прогнозування. – 2004. – № 4. – С. 61 – 70.

¹⁵⁵ Бланкарт Шарль. Державні фінанси в умовах демократії: Вступ до фінансової науки / Пер. з нім. С. Ш. Терещенко та О. О. Терещенка; Передмова та наук. редактування В. М. Федосова. – К.: Либідь, 2000. – С. 149.

З урахуванням введених позначень бюджетне обмеження індивіда має вигляд:

$$PX = w(1-t)(R-y). \quad (3.2)$$

Індивід розподіляє час між робочим і вільним періодом, щоб максимізувати в рамках бюджетного обмеження загальну корисність благ і вільного часу

$$\begin{cases} U(X, y) \rightarrow \max \\ PX = w(1-t)(R-y) \\ X, y > 0. \end{cases} \quad (3.3)$$

Рішенням моделі (3.3) є оптимальні об'єми споживання благ X^* і оптимальний розподіл ресурсу часу між працею $(R - y^*)$ і відпочинком y^* , що приносить максимальну корисність агенту.

Розглянемо приклад з функцією корисності наступного вигляду $U(x, y) = \ln x + \ln y$ (3.4). Вирішуючи задачу (3.3) при заданій функції корисності, одержуємо:

$$y^* = \frac{R}{2}; \quad x^* = \frac{Rw(1-t)}{2p}, \quad (3.4)$$

тобто із збільшенням ставки податку споживання блага знижується, а на вільний час підвищення податку ніяк не впливає.

Таким чином, якщо переваги індивіда описуються функцією (3.4), то податок не впливає на його трудову активність. Назвемо такий тип переваг нульовим стандартом.

Розглянемо тепер вибір індивіда з функцією корисності $U_1(x, y) = \ln(x+k) + \ln y$. Математично модифікація виглядає досить незначною, проте змістовно вона суттєва і відображає відмінності в перевагах індивіда залежно від знаку параметра k .

Запишемо оптимальне рішення для моделі (3.3) з функцією $U_1(x, y)$

$$y^* = \frac{R}{2} + \frac{pk}{2w(1-t)}; \quad x^* = \frac{Rw(1-t)}{2p} - \frac{k}{2}. \quad (3.5)$$

Відзначимо, що при зростанні ставки податку відбувається зменшення споживання блага незалежно від знаку параметра k , проте зміна вільного часу при цьому може мати різний знак.

1. Розглянемо випадок $k > 0$. Еластичність корисності по благу менше, ніж по дозвіллію. На відміну від попередньої функції, в даному випадку корисність блага посилюється параметром k : споживши одиницю продукту, економічний агент

Розділ 3. Податкова політика та економічне зростання

випробовує задоволення, як від споживання $(1 + k)$ одиниць. Про таких індивідів образно говорять: «Щасливі від дурниці!», підкреслюючи, що їм мало треба, щоб одержати велике задоволення. Такий тип переваги називатимемо низьким стандартом.

Вільний час (y^*) при позитивному k збільшується із зростанням ставки податку t , тобто індивід вважає за краще більше відпочивати, ніж працювати (про цей ефект йшлося вище). Така податкова реакція спостерігається при підвищеній цінності дозвілля для індивіда, що і відображається функцією корисності.

2. При негативному k гранична корисність блага вище, ніж у функції $U(x, y) = \ln x + \ln y$. Такий тип переваги, який можна назвати високим стандартом, відображає вимогливість індивіда до споживання.

Розглянемо розв'язання задачі (3.3) при $k = -1$:

$$x^* = \frac{3}{2} - t; \quad y^* = \frac{1}{2} - \frac{1}{4(1-t)}. \quad (3.6)$$

Бачимо, що при зростанні податкової ставки має місце зниження споживання на фоні збільшення робочого часу.

Проведений аналіз демонструє диференціацію трудової реакції індивідів залежно від типу переваг: перерозподіл бюджету часу може здійснюватися як на збільшення робочого часу, так і на збільшення дозвілля. Це узгоджується з результатами емпіричних вітчизняних і зарубіжних досліджень, в яких констатуються відмінності в еластичності пропозиції праці різних груп населення.¹⁵⁶

Розвинена ринкова економіка, стимулюючи розширення і поглиблення потреб індивідів шляхом пропозиції різноманітних благ, дає більш високі стандарти споживання, які орієнтують індивідів на роботу і отримання доходу. Відомо, що розвинений ринок володіє достатньо сильними стимулами до праці. В такому середовищі збільшення податку на оплату праці може або взагалі майже не відобразитися на трудовій активності економічних агентів, або їх робочий час навіть збільшуватиметься. Саме слабка реакція трудової активності на прибутковий податок підтверджується в зарубіжних емпіричних дослідженнях, проведених в країнах розвинутої ринкової економіки.¹⁵⁷

¹⁵⁶ Синельников-Мурылев С. Об истоках современной налоговой системы России // Отечественные записки. – 2002. – №4 – 5; Экономика налоговой политики. Пер. с англ. / Под ред Майкла П. Девере. – М. : Инф.-издат. дом. «Филинь», 2001. – 328 с.

¹⁵⁷ Наприклад, дослідження, проведені в США, підтверджують низьку еластичність пропозиції праці для одружених чоловіків [Майбуров И. А. Теория и история налогообложения. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. С. 359 – 361].

Завдання наукового керівника

Наведений перелік особливостей перехідних економік щодо досліджуваної проблеми не є вичерпним. Спробуйте доповнити його

У країнах пострадянського простору стереотип, що склався за період соціалізму, не пред'являє високих вимог до рівня споживання, що в умовах перехідної економіки сприяє більш легкій відмові від роботи на користь дозвілля.

Слід зазначити ще одну особливість перехідної економіки в цих країнах: в них на початок перехідного періоду мав місце достатньо високий освітній рівень населення, широкий спектр різноманітних навиків і умінь (це відноситься, наприклад, до України і Росії). Дозвілля в такій ситуації використовується, головним чином, не власне для відпочинку, а для виготовлення самотужки благ і послуг, які або відсутні на ринку, або є дуже дорогими. При значному підвищенні податку найвірогіднішими в такому положенні реакціями економічних агентів є ухилення від податків (перехід в тіньовий сектор) і відхід з ринку. Як показує практика перехідного періоду, населення «успішно» поєднує ці шляхи, займаючись тіньовою підприємницькою діяльністю і працею в домашньому господарстві.

Даний аналіз податкових реакцій з урахуванням переваг агентів проведений для статичного випадку без співставлення корисності благ і доходу в часі. Часовий фокус аналізу включає в розгляд проблему заощаджень і, відповідно, податки не тільки на трудові доходи (оплати за працю), але і оподаткування доходів від капіталу (заощаджень). Проведемо порівняльний аналіз впливу оподаткування трудових доходів і заощаджень на вибір індивіда в споживанні і трудовій активності на основі двохперіодної моделі життя індивіда.

Розглянемо індивіда, термін життя якого складається з двох періодів: в першому він працює, пропонуючи L одиниць праці (активний період), а в другому він йде на пенсію, при цьому його споживання в першому і в другому періодах складає C_1 і C_2 відповідно. У першому періоді індивід одержує за свою працю дохід по ставці w за одиницю праці. Цей дохід він розподіляє на поточне споживання C_1 в першому періоді і заощадження S . Заощадження індивіда приносять дохід у другому періоді відповідно до ставки відсотка r .

Доходи індивіда оподатковуються по ставках: t_w – ставка податку на трудовий дохід, t_r – ставка податку на дохід від заощаджень. В другому періоді індивід використовує на споживання заощадження і чистий процентний дохід $C_2 = [1 + (1 - t_r)r] \cdot S$.

Використовуючи вираз для заощаджень $S = [(1 - t_w)wL - C_1]$ і ввівши для зручності параметр $h = 1 + r(1 - t_r)$, одержуємо бюджетне обмеження індивіда у вигляді $C_1 + hC_2 - (1 - t_w)wL = 0$.

Розділ 3. Податкова політика та економічне зростання

Праця вимірюється в робочому часі індивіда, а тривалість першого періоду рівна 1, тоді $0 \leq L \leq 1$ – це та частка часу, яка виділяється індивідом для роботи. Позначимо через F дозвілля $F = (1 - L)$. Бюджетне обмеження індивіда тепер можна записати у вигляді $C_1 + hC_2 + kF = k$. Функція корисності індивіда залежить від споживання в кожному періоді і від вільного часу – $U(C_1, C_2, F)$. Модель поведінки індивіда є задачею

$$\begin{cases} U(C_1, C_2, F) \rightarrow \max \\ C_1 + hC_2 + kF = k \\ C_1, C_2, F \geq 0 \end{cases} \quad (3.7)$$

При стандартних допущеннях мікроекономічного аналізу ця задача має тільки одне рішення, якому притаманні певні властивості,¹⁵⁸ зокрема

$$\begin{cases} \frac{\partial U}{\partial C_1} : \frac{\partial U}{\partial C_2} = \frac{1}{h} = 1 + (1 - t_r)r \\ \frac{\partial U}{\partial C_1} : \frac{\partial U}{\partial F} = \frac{1}{k} = \frac{1}{(1 - t_w)w} \\ \frac{\partial U}{\partial C_2} : \frac{\partial U}{\partial F} = \frac{h}{k} = \frac{1}{(1 - t_w)w[1 + (1 - t_r)r]} \end{cases} \quad (3.8)$$

Таким чином, відношення граничних корисностей споживання в першому і в другому періодах не залежить від ставок оплати праці і його оподаткування, а залежить від ставки відсотка і від податку на нього. Відношення граничних корисностей споживання і вільного часу в першому періоді залежить від ставок оплати праці і податку на неї і не залежить від ставки відсотка і податку на дохід від заощаджень. Зменшення оплати праці і збільшення його оподаткування призводять до того, що гранична корисність споживання зростає у порівнянні з відпочинком.

Всі параметри моделі роблять сумісний вплив тільки на відношення пенсійного споживання і вільного часу в першому періоді, при цьому збільшення ставок оплати і відсотка призводять до того, що оптимум реалізується при відносно більш високій граничній корисності відпочинку. Ставки податків роблять протилежний вплив.

Проілюструємо результати аналізу на прикладі типової функції корисності наступного вигляду $U(C_1, C_2, F) = AC_1^\alpha C_2^\beta F^\gamma$ (3.5), $0 < \alpha, \beta, \gamma < 1$. Оптимальне рішення задачі (3.4) з даною функцією корисності буде

¹⁵⁸ Маленво Э. Лекции по микроэкономическому анализу. – М. : Наука, 1995. – 281с.

$$C_1^* = k \frac{\alpha}{\alpha + \beta + \gamma}; C_2^* = \frac{k}{h} \frac{\beta}{\alpha + \beta + \gamma}; F^* = \frac{\gamma}{\alpha + \beta + \gamma}. \quad (3.9)$$

Відзначимо наступні особливості оптимального вибору індивіда із заданими перевагами:

Завдання наукового керівника

Знайдіть співвідношення доходу, спрямованого на споживання і заощадження, в задачі (3.7), використовуючи функцію корисності (3.8). Проаналізуйте, як впливають податки на доходи від праці і капіталу на це співвідношення

- 1) оподаткування доходу і заощаджень не впливає на час, що виділяється для дозвілля, яке залежить тільки від співвідношення параметрів функції корисності;
- 2) на споживання в першому періоді робить вплив тільки податок на дохід і не впливає податок на заощадження;

- 3) у другому періоді на споживання індивіда впливають обидва податки, причому в одному напрямі: зростання ставок приводить до зменшення споживання.

Розглянута функція корисності має аналог, який можна отримати шляхом логарифмування $\ln(AC_1^\alpha C_2^\beta F^\gamma) = \ln A + \alpha \ln C_1 + \beta \ln C_2 + \gamma \ln F$. При рівності всіх параметрів одиниці одержуємо функцію корисності (3.4), яка відображає нульовий стандарт споживання. Таким чином, включення в аналіз тимчасової структури споживання і податку на заощадження узагальнило висновок про індиферентність економічного агента з нульовим стандартом переваг до оподаткування доходів і від праці, і від капіталу.

Розгляд відмінностей в перевазі, які були враховані як стандарти споживання в статичній моделі (3.3), приводить в даному аналізі до аналогічних результатів.

Стандарт поточного споживання відображається за допомогою параметра a : $U(C_1, C_2, F) = \ln(C_1 + a) + \ln C_2 + \ln F$ (для спрощення $A = a = \beta = \gamma = 1$). Це приводить до зміни вільного часу $F^* = 1/3 + a/3k$.

Індивід з високим стандартом поточного споживання ($a < 0$) реагує на підвищення прибуткового податку зменшенням дозвілля і збільшенням робочого часу, при низькому стандарті ($a > 0$) робочий час скорочується. На реакцію індивіда на оподаткування заощаджень введення стандарту поточного споживання не впливає.

При введенні стандарту майбутнього споживання шляхом параметра b $U(C_1, C_2, F) = \ln(C_1 + a) + \ln C_2 + \ln F$ одержуємо, що на розподіл часу впливають обидва податки $F^* = 1/3 + hb/k$. Підвищення податків при високому стандарті ($b < 0$) викликає скорочення дозвілля, індивіди з низьким стандартом ($b > 0$) зменшують робочий час.

Завдання наукового керівника

Проаналізуйте свої індивідуальні переваги щодо споживання благ і вільного часу. Охарактеризуйте свою передбачувану реакцію трудової активності на підвищення (пониження) прибуткового податку. Спробуйте ідентифікувати свою функцію корисності

Таким чином, оподаткування доходів від заощаджень впливає на структуру споживання в часі, податок на працю регулює розподіл активного періоду на робочий час і відпочинок індивіда, а обидва ці податки впливають на співвідношення між вільним часом в активному періоді життя і споживанням на пенсії.

3.3. Формування податкової політики, орієнтованої на економічне зростання

Економіст – це фахівець, який назавтра довідається, чому не відбулося те, що він передбачав учора.

Ерл Уилсон

Постулати економічної теорії обґрунтовують і науково доказують, що *довгострокове економічне зростання є неминучим*. Основна причина самопідтримуючого характеру зростання – об'єктивне бажання виробників максимізувати свої доходи, а споживачів – покращити свій добробут. Вітчизняні реалії практично довели, що у довгостроковому плані цих цілей не можна досягти шляхом перерозподілу національного доходу, що залишається на одному рівні, або зменшується. Тут потрібне зростання суспільного виробництва і нарощування приросту валового внутрішнього продукту як економічного базису зростання.

Податкова політика, з точки зору економічного зростання, зводиться до економічного регулювання вартісних пропорцій розподілу та перерозподілу валового внутрішнього продукту через механізми оподаткування і формування на цій основі централізованих фондів фінансових ресурсів держави задля забезпечення сталого розвитку та економічного зростання. Якщо рівень податкових вилючень доходів економічних суб'єктів зростає, це зменшує їхні можливості і послаблює стимули до нарощування інвестицій, розширення виробництва, що пригнічує сукупну пропозицію та економічну активність. Якщо ж зростають витрати на фінансування державного споживання, то це веде до збільшення номінального національного доходу та сукупного платоспроможного попиту на ринках, що активізує їх кон'юнктуру і певною мірою сприяє розвитку виробництва. Проте, якщо державне споживання зростає високими темпами і тривалий час, то виробники не встигають відреагувати збільшенням товарної пропозиції, що провокує

зростання цін та інфляцію. Заходи податкової політики базуються на прямих, безквівалентних вилученнях фінансових коштів у економічних суб'єктів. Тому стимулюючий вплив цих заходів на поведінку економічних суб'єктів вимагає досить обережного, добре виваженого їх застосування.¹⁵⁹

Завдання наукового керівника

Із застосуванням статистичних даних наведіть конкретні приклади негативного впливу рішень в сфері податкової політики на економічне зростання. Спробуйте виявити вплив політичного циклу на прийняття таких рішень

В Україні переваги поєднання окремих методів державного регулювання використовуються вкрай незадовільно. Неважко переконатися, що реально здійснені заходи суттєво відрізнялися від тих, що здатні були забезпечити ефективність політики макроекономічної стабілізації. Основна концептуальна суперечність та практична складність вирішення проблеми вітчизняного реформування економічного ба-

зису суспільства полягає у невідповідності між жорсткою грошово-кредитною політикою НБУ та м'якими бюджетними обмеженнями. Уряд широко застосовував практику різноманітних пільг і дотацій за рахунок державного бюджету, а це, в свою чергу, призвело до неефективного перерозподілу акумульованих податкових надходжень і до їх постійного дефіциту.

Політика податкової лібералізації за відсутності економічних передумов реальної економічної свободи на ринках капіталів, грошей, товарів і послуг, робочої сили, повноцінної приватної власності ускладнила для більшості підприємців ведення ефективної господарської діяльності. У результаті різко ускладнилися радикальні зміни економічної системи та виконання державою її функцій. Це було головною помилкою на етапі реформ, оскільки не дало змоги реалізувати можливості «шокової політики» та зберегти високу ефективність регуляторного потенціалу податкової політики уряду.

Неповне використання фіскально-регулюючого потенціалу податкової політики особливо чітко доводить практика формування бюджету. Бюджет, врешті-решт, є результатом компромісу між альтернативними поглядами на бажані масштаби і характер діяльності уряду. Як інструмент державного регулювання, він залежить від економічних умов і, у свою чергу, повинен впливати на ці умови. Тобто пріоритети і кількісні параметри податкової політики повинні формуватися на основі загальної економічної стратегії та можливостей її найбільш ефективної ре-

¹⁵⁹ Досліджуючи практику реалізації податкової політики в Україні, можна констатувати те, що розпорощення по пільгових нормах законів про оподаткування призводить до значної втрати бюджетних ресурсів. За різними оцінками, це різні цифри. Але те, що втрачаються мільярди, – це однозначно. А це заробітна платня для нашої соціальної сфери, це підтримка знедолених сімей, престарілих людей, це впровадження цілого ряду програм, які могли бути амортизовані між суспільством і державою, і не так боляче били б по конкретному громадянину.

Розділ 3. Податкова політика та економічне зростання

алізації. У реальній дійсності ці вимоги порушуються. Практикується підвищення планових податкових надходжень при хронічному невиконанні бюджету.

Якщо розглянути процес наповнення дохідної частини бюджету України протягом 1997 – 2004 років, то можна виділити певні особливості. По-перше, тільки в 2000 році величина фактичних номінальних надходжень перевищила плановий рівень. По-друге, з року в рік один з головних податків – ПДВ – збирається з значним недовиконанням.

Істотний відрив від реальних можливостей виконання бюджету за доходами призводить і до невиконання витратної частини бюджету. Український уряд навіть за умови жорсткої грошово-кредитної політики більшу частку дефіциту бюджету намагається фінансувати через емісію грошей або за рахунок боргових фінансів. Тенденція до зменшення дефіциту бюджету, що простежується за останні роки, зумовлює незначні масштаби такої емісії. Проте ризик безконтрольної інфляції все ще має місце.

Боротьба з інфляцією довгий час була самоціллю економічної політики, що не призводило до економічного зростання, оскільки поза увагою залишалися інші складові, які здатні були стимулювати таке зростання. Маневрування бюджетним балансом, зумовлювалося, головним чином, не потребами економіки, а необхідністю сплати державних боргів. Не відкидаючи об'єктивності такої потреби, разом з тим, стоїть невідкладне завдання – підвищити ефективність управління цими зобов'язаннями для того, щоб обсяги коштів, які спрямовуються на виконання боргів, були співставними з розмірами щорічного приросту ВВП. Відкачування бюджетно-податкового потенціалу (у 2000 р. 14,5 % податкових доходів спрямовувалося тільки на обслуговування державною боргу) свідчить про відсутність гнучкої боргової стратегії та невикористання широкого кола економічних заходів, які пропонує наука та практика. У результаті це означає подальше звуження регулюючої ролі держави на противагу задекларованій стратегічній тезі, що політика економічного зростання може стати результативною лише за умови посилення дієздатності держави, ефективного виконання нею своїх функцій. На жаль, така позиція системного підходу не знаходить належного втілення при визначенні фіскальної політики.

Проблема державного боргу в Україні належить до кола проблем, які мають стратегічне значення. У даному випадку слід наголосити, що зростання потреб уряду у внутрішніх фінансових ресурсах для покриття державних боргів поставить під сумнів можливість як скорочення податкового навантаження, так і зростання бюджетних вкладень у соціально-економічний розвиток.

У ситуації нагромаджених протиріч у сфері державних фінансів завдання мобілізації додаткових бюджетних надходжень належить до розряду найактуальніших. Першочерговими тут залишаються проблеми, пов'язані з функціонуванням податкових пільг. Аналізуючи їх, не можна не визнати актуальності використання потенціалу, закладеного в такому економічному інструментарії, яким є податкові пільги. Досвід розвитку різних країн підтверджує корисність використання їх механізму. Україні, що перебуває у періоді глибоких трансформаційних суперечностей, не обачно не скористатися цими перевагами для забезпечення пріоритетних напрямків розвитку. Стратегія реформувань у цій галузі повинна базуватися на реалістичному підході, в рамках якого існує потреба пошуку компромісу в межах системи узгодження економічних інтересів держави, галузей, підприємств, організацій.

Структурна перебудова, що становить найважливішу складову ринкової трансформації економіки та визначає поступ України у світове ринкове середовище, потребує колосальних фінансових ресурсів.

Завдання наукового керівника

Проаналізуйте еволюцію податкової політики України в сфері стимулювання інвестицій та створення сприятливого інвестиційного клімату. На основі вивчення проекту Податкового кодексу зробіть висновки щодо перспектив в цій сфері

З огляду на інноваційне спрямування такої перебудови, ці потреби в середньому зростають не менше ніж у 1,5 рази. За нашими розрахунками, якщо ставити за мету не лише зберегти, а й оновити діючий виробничий апарат, сума капіталовкладень в економіку України повинна досягти 45–50 млрд грн на рік, що, за тими ж оцінками, нереально навіть за умови значного прискорення використання іноземних інвестицій.

Відштовхуючись від параметрів, закладених у проектах бюджетів, та зважаючи на недостатню обґрунтованість джерел бюджетних надходжень, слід констатувати, що належні підстави характеризувати ці бюджетні документи як бюджети зростання, які відповідають окресленим стратегічним завданням, – відсутні. Поділ Державного бюджету України на два фонди – загальний та спеціальний, де, враховуючи досвід багатьох зарубіжних країн, спеціальний фонд має бути аналогом «бюджету розвитку», також не наближує нас до вирішення поставлених завдань.

Аналізуючи витрати спеціального фонду, слід зазначити, що в переважній більшості випадків ці витрати не мають чіткої інвестиційно-інноваційної спрямованості.

Завдання наукового керівника

Проаналізуйте тенденції рівня бюджетного фінансування освіти й науки в Україні. На підставі аналізу виконання бюджетів кількісно оцініть участь держави в цих процесах

Стійке економічне зростання, як переконуює досвід розвинутих країн, можливе в умовах, коли частка витрат на науку та освіту у ВВП

Розділ 3. Податкова політика та економічне зростання

наближається до 3 % його обсягів, при цьому участь держави у таких витратах сягає в середньому 35 – 45 %. Співставлення наведених даних з показниками, які характеризують фінансове забезпечення розвитку вітчизняного науково-технічного потенціалу, та постійне фактичне недофінансування наукової сфери переконують у відриві бюджетних орієнтирів від стратегічно визначених пріоритетів. Вони також свідчать про низьку ефективність методів фіскального регулювання в Україні.

Можна стверджувати, що податкова політика не змогла наростити свою ефективність через недостатню мобілізацію всіх її можливостей та ресурсів і стати дієвим регулятором економічної політики. Сьогодні вона використовується як переважний інструмент реалізації фіскальних інтересів, що провокує руйнування економічного потенціалу країни. Консолідований бюджет як головний закон економічного життя повинен фіксувати не просто доходи і витрати, а всі основні параметри економічного розвитку. За умови підпорядкування податкової політики вирішенню проблем бюджетного дефіциту та державного боргу вона неминуче перетвориться у джерело економічних протиріч і суперечностей. Перспективи податкової політики як складової економічної політики невіддільні від розвитку єдиної цілісної системи економічних відносин у напрямі збалансованості економічних інтересів усіх суб'єктів розширеного відтворення.

Принципово важливим для підвищення ефективності та дієвості податкової політики є узгодження окремих заходів політики податкового регулювання та політики податкових доходів.

Серед них особливої уваги потребує, з одного боку, вирішення проблеми урізноманітнення напрямів бюджетних витрат, яке фактично призводить до втрати бюджетного контролю, а з іншого – цільового призначення окремих видів податків на конкретний вид витрат у структурі бюджетних витрат. Відома практика надання надзвичайних пільгових кредитів вузькому колу привілейованих суб'єктів господарювання, введення нових податків не для забезпечення відповідних витрат, а для покриття бюджетного дефіциту. Визнання в якості основного принципу податкової політики максимального вилучення доходів стає загрозою динамічному зростанню – єдиній основі збільшення податкової бази та надходжень до бюджету. Відсутня виважена політика й у сфері податкових пільг, спрямованість яких на забезпечення інтересів окремих суб'єктів господарювання або їх груп, підпорядкування принципів надання пільг лобістським інтересам суттєво підривають дохідну базу бюджету та виконання витратної політики. До суперечностей у напрямі узгодження політики податкового регулювання та політики податкових доходів слід віднести постійні маніпуляції із законодавством у сфері як оподаткування, так і витратної частини бюджету. Постійні поправки, у тому числі й на

основі підзаконних актів, підривають основи стабільності податкової політики як вирішального чинника економічної стабілізації.

Взаємозалежність між обсягами державного втручання в економіку і темпами економічного зростання була і залишається об'єктом гострої полеміки в наукових колах. Про рівень втручання держави в економіку України свідчать, зокрема, дані про видатки Зведеного бюджету України. Упродовж 1992 – 2004 рр. такий динамічний ряд становив відповідно 38,1, 38,6, 52,4, 44,6, 41,9, 36,7, 30,4, 26,7, 28,3, 27,4 % ВВП. Тобто частка державних витрат характеризується падінням. Насамперед, не можна визнати обґрунтованими такі стрімкі темпи падіння, які випереджають темпи зміни ВВП та доходів бюджету. З іншого боку, ефективність механізму взаємозв'язку податкових надходжень та державних витрат залишається на незадовільному рівні. Потребує реформування їх структура у напрямі зменшення управлінських та зростання соціально-культурних витрат.

Хоча економічна наука не дає однозначного висновку щодо залежності між величиною податкових надходжень, обсягами державних видатків і темпами економічного зростання, проте чітко доведено, що насправді важливий не їх обсяг, а функціональна структура. За невеликим винятком, причини різноманітних витрат держави не можуть бути зведені до окремих «провалів» ринку, вони мають комплексну природу. Однак кожний вид бюджетних витрат має безпосереднє відношення або до ринку збуту, або до фонду накопичення чи фонду споживання. З погляду відтворення, цей вплив може бути позитивним або негативним. Ефективність податкової політики особливо залежить від уміння обґрунтувати оптимальну структуру політики видатків держави. Сьогодні за деякими видами витрат Україна близька або й навіть випереджає розвинені країни, однак рівень їх віддачі потребує суттєвого підвищення.

Бюджет України переобтяжений великою кількістю видатків, які традиційно перейшли від адміністративно-командної системи господарювання, коли існувала надмірна централізація та перенесення бюджетних витрат на плечі держави. Необхідно констатувати той факт, що структура державних витрат повинна постійно удосконалюватися, хоча важко сказати, якою саме вона має бути. Головний критерій полягає в тому, що ця структура повинна відповідати реаліям економічного життя, пріоритетам розвитку суспільства. На нашу думку, в 2004 році, коли було проголошено проведення адміністративної реформи, невиправдано високими були видатки бюджету на державне управління (7,01 %). Це є одним з найбільших показників за всі роки незалежності.

У таких умовах не виникає сумніву щодо питання про рівень податкового перевантаження на економіку. Але це спонукає нас до пошуку першопричин хиб-

Розділ 3. Податкова політика та економічне зростання

ного уявлення про високий рівень податкового навантаження на суб'єктів господарювання. Такими причинами, на нашу думку, є надзвичайно низька дисципліна сплати податків і податкових платежів та нерівномірний розподіл податкового навантаження між окремими групами і видами платників податків. Безперечним є і висновок про необхідність зміни пріоритетів у політиці витрат. Зміст цих змін повинен полягати у переорієнтації витрачання бюджетних коштів лише на ті види витрат, які неможливо або недоцільно здійснювати за рахунок інших джерел. Це сприятиме також переорієнтації податків із винятково фіскального інструменту на інструмент активного регулювання економіки.

Сприяння довгостроковому економічному зростанню і соціальному розвитку – важливе призначення податкової політики України. Реалізація цих завдань тісно пов'язана з визначенням того, яким чином податки впливають на перерозподіл обмежених народногосподарських ресурсів, як за рівнем, так і за спрямуванням. Цей аспект використання податків потребує особливої уваги, оскільки вистікає із сутнісних ознак державного регулювання економіки в перехідних умовах. Відповідно до такої логіки критично важливо подальше вдосконалення стратегії та тактики податкової політики.

Здійснення намічених антикризових структурних перетворень неможливе без їхнього достатнього забезпечення фінансовими ресурсами, що у свою чергу неможливе без радикального підвищення доходів бюджету. Альтернативні шляхи фінансування реформ довели свою безперспективність: обсяги кредитів міжнародних фінансових організацій пов'язані з виконанням вимог, які, як правило, гальмують економічний розвиток; приватні інвестиції майже не надходять (їхній сучасний обсяг – близько 500 – 700 млн дол. щорічно – неспівставний з розрахунковою потребою – 40 млрд дол., а створення умов для їх залучення пов'язане з реалізацією заходів, спрямованих на розширення внутрішнього платоспроможного попиту, неможливих в межах сучасної економічної політики). Залучення приватних позичкових коштів вимагає все більших обсягів залучення фінансових ресурсів, потрібних для обслуговування державного внутрішнього і зовнішнього боргу.

Вищезазначене диктує необхідність принципової зміни орієнтирів податкової політики в Україні. Політика пристосування бюджету під об'єми виробництва і доходів, що знижуються, безперспективна. Подальше скорочення бюджетних витрат означає згортання соціальної сфери, обвальне зростання безробіття, удар по сукупному попиту, що неминуче спричинить подальший спад виробництва. Існує оптимум розміру бюджету, що визначає його ефективність як макроекономічного регулятора. Для трансформації пошвавлення в стійке економічне зростання необхідний імпульс підвищення попиту. Такий імпульс неможливий без

збільшення кількості грошових ресурсів, тобто без використання відповідних бюджетних механізмів.

Головне завдання податкової політики – сприяти динамічному економічному розвитку країни за допомогою раціонального управління державними доходами, у тому числі – оптимізації збору податків, а також державними видатками. З метою підвищення ефективності податкової політики, податкова система України повинна будуватися з урахуванням принципів стабільності, економічної обґрунтованості, достовірності, соціальної справедливості (неупередженого розподілу суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами), збалансованості, фінансової єдності, адміністративної самостійності, рівнозначності видатків, повноти, прозорості.

При дослідженні ефективності та дієвості податкової політики доцільно, на нашу думку, враховувати науково-прагматичні аспекти, пов'язані із часовими лагами реалізації результатів стратегії та тактики такої політики. Проблеми часу для практичної реалізації податкової політики доцільно розглядати через призму наступних лагів: лаг розпізнавання, адміністративний лаг, лаг функціонування.

1. Лаг розпізнавання. Лаг розпізнавання – це час між початком спаду або економічного зростання і тим моментом коли усвідомлюють, що це справді відбувається. Дуже складно точно передбачити майбутню динаміку ділової активності. Хоча інструменти прогнозування і дають інформацію щодо напрямку змін в економіці, економіка може 4 – 6 місяців перебувати у стані спаду, перш ніж цей факт виявиться у відповідних статистичних даних і буде усвідомлений.

2. Адміністративний лаг. Механізми демократичної держави працюють повільно. Зазвичай матиме місце істотний лаг між часом, коли потребу заходів податкової політики буде визначено, і часом, коли відповідних заходів буде вжито. Наприклад, законодавчому органу держави нерідко потрібно так багато часу для коригування тактики податкової політики, що економічна ситуація вже змінилася в протилежну сторону, а отже, заходи політики уже непотрібні.

3. Лаг функціонування. Крім того існуватиме і лаг між часом, коли заходи податкової політики ухвалює парламент, та часом, коли ці заходи вплинуть на величину бюджетних доходів та обсяг виробництва, зайнятість чи рівень цін. Хоча зміни податкових ставок можна запровадити швидко, державні інвестиційні видатки (спрямовані на збільшення зайнятості та виробництва – будівництво доріг тощо) вимагають тривалих періодів планування і ще триваліших періодів для самого виконання інвестиційних проектів. Корисність таких видатків під час коротких – від шести до вісімнадцяти місяців – періодів рецесії є сумнівною. З огляду на це дискреційна податкова політика все більше ґрунтується на змінах податкових ставок.

Розділ 3. Податкова політика та економічне зростання

Існування зазначених лагів наштовхує на певні узагальнення стосовно вітчизняних реалій функціонування податкової політики. Безумовно, різке зниження податкового навантаження сприятиме збільшенню вільних коштів у розпорядженні підприємств, але, з іншого боку, значно, щонайменше у короткостроковому плані, скоротить доходи бюджету, а відтак і можливості впливу держави на хід реформування економічної системи і суспільства в цілому. За нашими розрахунками, часовий лаг з моменту зміни податкової політики до початку реального зростання доходів бюджету становитиме до 2 років. А зміни в темпах економічного зростання проявляються ще пізніше. Розрахунки, проведені по країнах ОЕСР за 35-річний період, показали, що скорочення податкового навантаження на 10 процентних пунктів приводить до зростання ВВП на 0,5 – 1 процентний пункт на рік.¹⁶⁰ Наведені дані свідчать, що саме по собі зниження рівня податкових ставок не вестиме до збільшення бази оподаткування, достатньо значного, щоб компенсувати це зниження для бюджету.

Зокрема, скорочення максимальної ставки податку на доходи громадян, як показала практика останніх років, не призвела до відчутної «детінізації» доходів, адже їх більшу частку складає заробітна плата, яка виштовхується в «тінь» не лише податком з доходів, але й нарахуваннями на фонд оплати праці (скорочення яких не входить в найближчі плани уряду та вимагає широкомасштабних змін щодо запровадження пенсійного та медичного страхування).

Скорочення ставки податку на прибуток з 25 до 20 або й 15 відсотків було б відчутним для розвиненої ринкової економіки, чутливої до щонайменших змін, але не для українських суб'єктів господарювання, які давно використовують різноманітні методи штучного збільшення валових витрат. Відтак, збільшення податкових надходжень не компенсуватиме їхнього скорочення внаслідок зниження ставок, що спричинить валове скорочення бюджетних доходів.

Безперечно, в Україні очікуваний позитивний ефект від податкової реформи в умовах виходу із кризи може бути значно вагомим, ніж у розвинених країнах зі стабільною економікою. Зокрема, послаблення податкового навантаження на ресурси підприємств, що спрямовуються на розвиток, сприятиме активізації інвестиційних чинників зростання; спрощення податкової системи сприятиме зменшенню трансакційних витрат, пов'язаних з адмініструванням податків. Але зниження ставок оподаткування має відбуватися поступово та поетапно і обов'язково бути компенсованим синхронним розширенням податкової бази. Надмірне зниження ставок може втягти українську економіку до спіралі зниження ефективності податкової політики і сповільнення темпів економічного росту.

¹⁶⁰ *Mabry R., Ulbrich H.* Introduction to economic principles. New York: McGraw – Hill Company, 1989.

Податкова політика формується на політичній арені, що дуже ускладнює ефективність та дієвість її використання для стабілізації економіки. Як це не парадоксально, але дефіцити бюджетів мають властивість бути політично привабливими, а надлишки сприймаються у політичному плані болісно. Іншими словами, можливо, існує політична схильність на користь дефіцитів, тобто податкова політика може уособлювати пристрасть до стимулювання економіки та інфляції. Зниження податків є політично популярним, як і збільшення урядових видатків, особливо якщо це дозволяє виборцям політиків, які обстоюють таку політику, користуватися її перевагами. Навпаки, підвищення рівня податкового навантаження не подобається виборцям, а зменшення урядових видатків є політичним ризиком.

Окремі економісти підкреслюють, що мета політиків – це не обов'язково діяльність в інтересах національної економіки, а, імовірно, прагнення до переобрання.¹⁶¹ Політики можуть свідомо використовувати елементи податкової політики для максимізації підтримки виборців навіть тоді, коли їхні фіскальні рішення дестабілюють економіку. Згідно з цією точкою зору, податкова політика може використовуватися в егоїстичних політичних цілях і спричиняти економічні коливання.

Перейдемо тепер від практичних проблем застосування податкової політики до основних критичних зауважень і почнемо з ефекту витіснення. Суть **ефекту витіснення** у тому, що стимулююча податкова політика веде до зменшення податкового навантаження та підвищує процентні ставки і зменшує інвестиційні видатки. Це послаблює або взагалі ліквідує стимули податкової політики.

Припустимо, що економіка перебуває у фазі спаду, і уряд використовує дискреційну податкову політику, вдаючись до збільшення державних видатків без збільшення податкового навантаження. Уряд виходить на ринок запозичень для фінансування дефіциту. Спричинене цим зростання попиту на гроші підвищує процентну ставку – ціну, що її платять за отримання грошей у позику. Оскільки інвестиційні видатки обернено пропорційні процентній ставці, частину інвестицій буде відкинуто або витіснено. Проте, хоча мало хто ставить під сумнів описану логічну схему, все ж серед економістів немає згоди щодо ефекту витіснення.¹⁶² Обґрунтування полягає в тому, що в умовах спаду стимули, створені збільшенням державних видатків без зміни тактики податкової політики, ймовірно поліпшать сподівання прибутковості фірм, які є важливим визначником інвестицій. Отже, інвестиційні видатки зовсім не повинні зменшуватися, а можуть навіть зростати –

¹⁶¹ Кемпбел Р. Макконелл, Стенлі Л. Брю. Аналітична економіка: Принципи, проблеми і політика. Макроекономіка. Частина 1. – Львів, 1997. – С. 187.

¹⁶² Кемпбел Р. Макконелл, Стенлі Л. Брю. Вказана праця. – С. 246.

Розділ 3. Податкова політика та економічне зростання

адже податкові зміни обов'язково повинні бути закладені у стратегію податкової політики.

Існує також думка, що дефіцитні видатки нейтралізуються адекватним зростанням приватних заощаджень. Люди усвідомлюють, що дефіцитні видатки сьогодні вимагатимуть вищих податків з них або їхніх дітей. Тому люди збільшують свої нинішні заощадження (зменшують поточне споживання), бо очікують вищій рівень оподаткування. Бюджетний дефіцит – державні від'ємні заощадження – спричиняє зростання приватних заощаджень. Цей зв'язок називають теоремою еквівалентності Рікардо, за іменем англійського економіста Давіда Рікардо, який вперше сформулював її на початку XIX століття.¹⁶³ Теорема гласить, що фінансування дефіциту через отримання позик має такий самий обмежений вплив на ВВП, як і фінансування його через підвищення рівня податкового навантаження. Зростання видатків внаслідок збільшення державних витрат або зниження податків частково або повністю нейтралізується зменшенням споживання, спричиненим збільшенням заощаджень. Тому сукупний попит і реальний ВВП не зростуть, як прогнозувалося. Податкова політика виявиться або зовсім неефективною, або її впливи будуть серйозно ослаблені. Цю теорію і досі піддають критиці. Основою цієї критики виступають історичні факти існування розвинутих країн. Великі бюджетні дефіцити, що виникали під час криз, як правило, супроводжувалися зниженням, а не підвищенням норми національних заощаджень.

Проаналізуємо вплив витіснення та інфляції на податкову політику за допомогою рисунків 3.1–3.3.

Припустімо, що неінфляційний рівень реального ВВП за повного використання потужностей становить 300 млрд грн, як це показано на *рис. 3.1*. Для простоти аналізу наша крива сукупної пропозиції не має тут проміжного відрізка, який реально існує. Аж до рівня повного використання виробничих потужностей рівень цін залишається незмінним. Після досягнення економікою повного використання виробничих потужностей настає вертикальний відрізок кривої *AS*, так що будь-яке подальше збільшення сукупного попиту буде чисто інфляційним.

Спочатку вважатимемо, що величина сукупного попиту AD_1 дає рівноважний реальний обсяг виробництва 220 млрд грн. Припустімо тепер, що уряд вдався до стимулюючої податкової політики (зменшення податкового навантаження у розмірі 30 млрд грн) і це перемістило криву сукупного попиту вправо у положення AD_2 . Таким чином, економіка досягла обсягу виробництва за повного використання виробничих потужностей без інфляції за ВВП у 300 млрд грн. З попереднього аналізу дискреційної податкової політики нам відомо, що збільшення урядових видатків або зменшення рівня податків на певну суму спричинить значно біль-

¹⁶³ Риккардо Д. Сочинения: В 3-х т. Пер.с англ. – М. : Госполитиздат, 1955. – Т.1: Начала политической экономики и налогового обложения. – С. 341.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

ший вплив на ВВП за рахунок існування мультиплікатора. За відсутності зрівноважувальних чинників, або таких, що ускладнюють ситуацію, ця стимулююча податкова політика переміщує економіку із стану спаду до стану повного використання виробничих потужностей, що значно збільшує зайнятість.

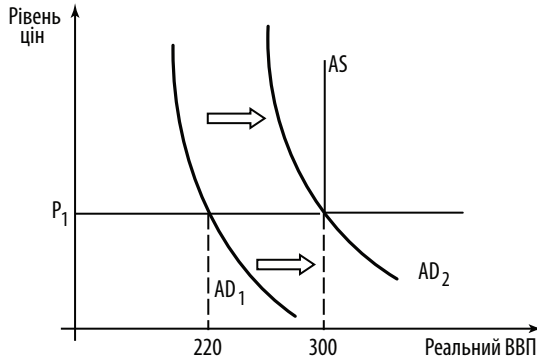


Рис 3.1. Вплив рівня податків на рівень сукупного попиту¹⁶⁴

На рис. 3.2 ситуацію дещо ускладнено: тут ми враховуємо ефект витіснення. Хоча податкова політика є стимулюючою і спрямована на переміщення сукупного попиту з положення AD_1 в положення AD_2 , частину інвестицій витіснено, так що сукупний попит перебуватиме у положенні AD_3 . Рівноважний ВВП зростає лише до 260 млрд грн замість бажаних 300 млрд грн, і ефект витіснення може послабити дію фіскальної політики.

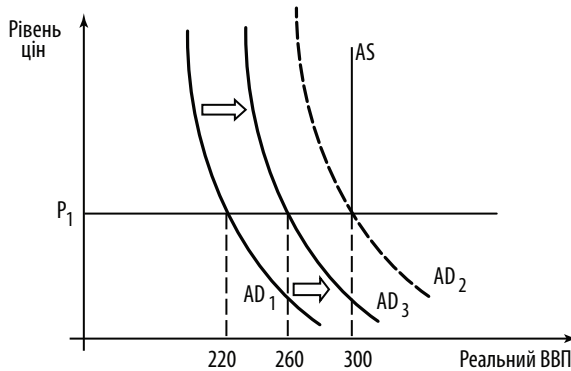


Рис 3.2 Вплив рівня податків на рівень сукупного попиту з врахуванням ефекту витіснення¹⁶⁵

¹⁶⁴ Крисоватий А., Луцик А. Податки і фіскальна політика: Навч. посібник. – Тернопіль, 2003. – 312 с.

¹⁶⁵ Крисоватий А., Луцик А. Вказана праця. – С. 86.

Розділ 3. Податкова політика та економічне зростання

На рис. 3.3 звернемося до реалістичної кривої сукупної пропозиції, яка містить проміжний відрізок. Не враховуємо тут ефект витіснення, так що фіскальна політика переміщує сукупний попит з положення AD_1 в AD_2 . Якби крива сукупного попиту мала таку саму форму, як на рис. 2.4.2 та 2.4.3, повна зайнятість досягалася б за ВВП у 300 млрд грн, а рівень цін залишався б P_1 . Проте, як видно, висхідний проміжний відрізок кривої сукупної пропозиції зумовлює втрату частини приросту сукупного попиту внаслідок вищих цін. Ця реалістичніша форма кривої сукупної пропозиції нагадує нам, що коли економіка перебуває на проміжному відрізку кривої сукупної пропозиції, частина впливу стимулюючої податкової політики виявиться не у зростанні реального обсягу виробництва та зайнятості, а в інфляції. Зростання реального ВВП зменшилося. Зокрема, рівень цін зріс від P_1 до P_2 і реальний обсяг виробництва збільшився лише до 280 млрд грн.

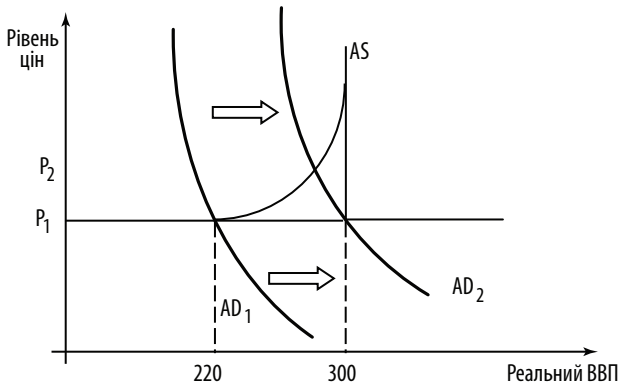


Рис. 3.3. Вплив рівня податків на рівень сукупного попиту за реальних умов¹⁶⁶

Крива сукупного попиту на рис. 2.4.3 перемістилася з положення AD_1 у положення AD_2 , але висхідний відрізок кривої AS означає, що переміщуємося вгору по кривій AD_2 з рівня цін P_1 до рівня цін P_2 . У реальному світі податкова політика, спрямована на досягнення економічного росту, не може вийти за межі реальності, обумовленої висхідним відрізком сукупної пропозиції.

Додаткові ускладнення виникають при врахуванні того, що економіка України є складовою світового господарства. Події та заходи політики в інших країнах, які впливають на чистий експорт України, впливають і на її економіку. Економіка чутлива до непрогнозованих міжнародних збурень сукупного попиту, які можуть змінити вітчизняний ВВП і спричинити недоречність вітчизняних заходів податкової політики.

¹⁶⁶ Крисоватий А., Луцик А. Вказана праця. – С. 88.

Припустімо, що економіка нашої держави перебуває у стані спаду, і рівень податкового навантаження змінено так, щоб збільшити сукупний попит і ВВП, не спричинивши інфляції (наприклад, сукупний попит змінився з AD_1 до AD_2 на рис. 3.4). Тепер припустімо, що в економіках основних торговельних партнерів України (наприклад в Росії) несподівано і швидко почалось піднесення. Вища зайнятість і зрослі доходи у Росії ведуть до більших закупівель українських товарів (Росія – найбільший торговий партнер України). Чистий експорт України зростає, сукупний попит збільшиться надто швидко і країна зазнає інфляції попиту. Якби заздалегідь було відомо, що чистий експорт України значно зростає, уряд міг би здійснювати менш стимулюючу податкову політику. Річ у тому, що залучення України до світової економіки поряд із вигодами має і такі невітніші для економіки наслідки, як звуження оперативності при практичній реалізації тактики податкової політики.

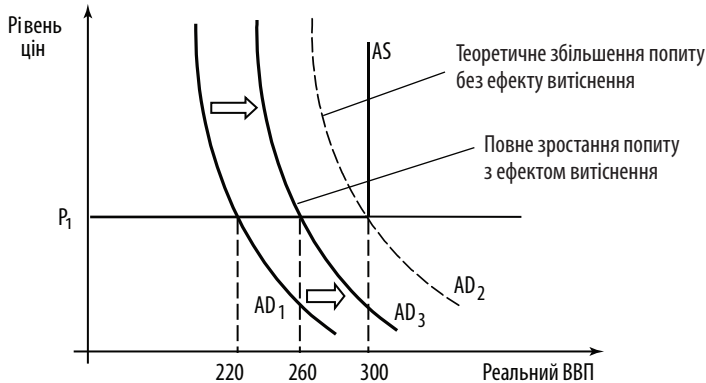


Рис. 3.4. Зміна сукупного попиту при умові, що економіка України є складовою світового господарства¹⁶⁷

При аналізі **ефекту витіснення** ми дійшли висновку, що стимулююча податкова політика шляхом зменшення податкового навантаження може збільшувати процентні ставки, зменшувати обсяг інвестицій і послаблювати практичну реалізацію податкової політики. Тепер з'ясуємо, який вплив рівень оподаткування чинитиме на чистий експорт.

Припустімо, що у країні проводиться стимулююча податкова політика, яка призводить до пониження податкового навантаження. Зменшена норма оподаткування приваблюватиме фінансовий капітал з-за кордону, де ставки податків не змінилися. Проте зарубіжні фінансові інвестори повинні придбати українську валюту, щоб вкласти її в цінні папери. Нам відомо, що збільшення попиту на то-

¹⁶⁷ Крисоватий А., Луцик А. Вказана праця. – С. 90.

Розділ 3. Податкова політика та економічне зростання

вар – у нашому випадку на валюту – підвищить ціну товару. Отже, ціна вітчизняної валюти в іноземних зросте. Який вплив ця ревальвація матиме на чистий експорт? Оскільки для купівлі українських товарів потрібно буде більше валюти інших країн, в очах решти світу українські товари подорожчають. Тому експорт з країни знизиться. І, навпаки, українці, які тепер можуть обміняти свої гривні на більшу кількість іноземної валюти, купуватимуть більше імпортних товарів. Як наслідок, зі зменшення експорту і зростанням імпорту видатки на чистий експорт України знизяться і стимулюючу податкову політику буде частково нейтралізовано.

Повернемося до нашого аналізу сукупного попиту та сукупної пропозиції на рис. 3.4. Стимулююча податкова політика, спрямована на збільшення сукупного попиту від AD_1 до AD_2 , може підвищити процентну ставку і врешті-решт зменшити чистий експорт країни через зазначений вище процес. Зменшення компонента чистого експорту сукупного попиту частково нейтралізує стимулюючу податкову політику. Крива сукупного попиту переміститься вправо з положення AD_1 у положення AD_3 , а не в AD_2 , і рівноважний ВВП зросте з 220 млрд грн до 260 млрд грн, а не до 300 млрд грн. Отже, чистий експорт впливає на елементи податкової політики разом із чинниками часу, політичними проблемами, ефектом витіснення, ефектом Рікардо та інфляцією, що ускладнює «управління» сукупним попитом.

Звернемося тепер до можливості безпосереднього зв'язку між стратегією та тактикою податкової політики і сукупною пропозицією. Економісти визнають, що податкова політика може змінювати сукупну пропозицію і впливати на ті зміни, які можуть виникнути у співвідношенні рівень цін – реальне виробництво.

Припустимо, що на рис. 3.5 сукупний попит і сукупна пропозиція становлять відповідно AD_1 і AS_1 так що рівноважний рівень ВВП – Q_1 , а рівень цін – P_1 . Припустимо тепер, що рівень безробіття за Q_1 , надто високий і треба вдатися до стимулюючої податкової політики у формі зниження податкового навантаження. Вплив на сукупний попит при цьому полягатиме у його збільшенні від AD_1 до, скажімо, AD_2 .

Це переміщення збільшує реальний ВВП до Q_2 , але водночас і підвищує рівень цін до P_2 .

Як може зниження податків вплинути на сукупну пропозицію? Частина економістів – їх називають прихильниками економіки пропозиції – вважає, що зменшення рівня податків перемістить криву сукупної пропозиції вправо. Зниження податкового навантаження збільшить використовуваний дохід, що збільшує і заощадження домогосподарств. Аналогічно, зменшення рівня податків на бізнес

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

збільшить прибутковість інвестицій. Одне слово, зменшення податків збільшить заощадження та інвестиції і, отже, збільшить норму нагромадження капіталу. Розмір національного виробництва – виробничих потужностей країни – зростатиме швидше.

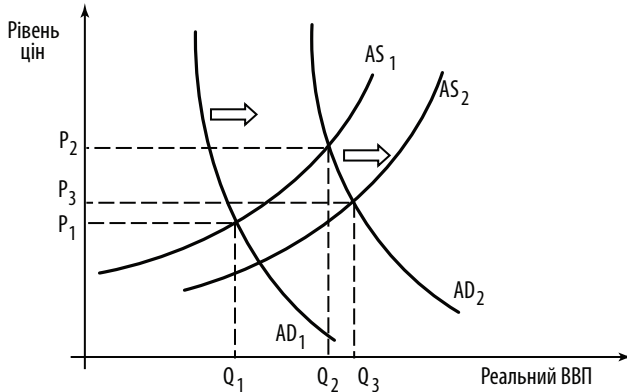


Рис. 3.5. Вплив податкової політики на сукупну пропозицію¹⁶⁸

Зниження податкових ставок заохочує до ризику. Люди та фірми більше ризикуватимуть своєю енергією та фінансовим капіталом заради впровадження нових виробничих технологій та нових товарів, коли нижчі податкові ставки обіцяють більшу потенційну винагороду після сплати податків.

Завдяки усім цим взаємозв'язкам і каналам зниження рівня податків переміщуватиме криву сукупної пропозиції вправо, з положення AS_1 в AS_2 на рис. 3.5, що знижуватиме інфляцію та збільшуватиме реальний ВВП.

Прихильники економіки пропозиції також вважають, що зниження податкових ставок не обов'язково зменшуватиме податкові надходження. Справді, нижчі податкові ставки, які спричиняють вагоме збільшення обсягу виробництва та доходів, можуть збільшити податкові надходження. Ця розширена база оподаткування може збільшити сумарні податкові надходження, навіть за нижчих податкових ставок. Багато економістів вважає, що зниження податкових ставок зменшить податкові надходження і збільшить бюджетний дефіцит, а прихильники економіки пропозиції стверджують: зниження податкових ставок можна організувати так, що воно збільшить податкові надходження і зменшить дефіцити.¹⁶⁹

Більшість економістів скептично ставиться до впливу зниження податків на

¹⁶⁸ Крисоватий А., Луцик А. Вказана праця. – С. 90.

¹⁶⁹ McConnel C., Brue S.J. Principles, problems, and policies. – 11th ed. – New York: McGraw – Hill Publishing Company, 1990.

Розділ 3. Податкова політика та економічне зростання

пропозицію, зокрема, з огляду на зниження у 1980-ті роки податків у США для стимулювання пропозиції.¹⁷⁰ По-перше, ці фахівці стверджують, що сподівані позитивні впливи зниження податків на стимули до праці, заощадження, інвестування та ризику не такі вже й вагомі, як це вважають адепти економіки пропозиції. По-друге, будь-які переміщення кривої сукупної пропозиції вправо відбуватимуться упродовж тривалого періоду часу, тоді як вплив на сукупний попит відчуватиметься в економіці значно раніше.

Завдання наукового керівника

Сформулюйте своє розуміння терміну «оптимальний бюджет», цільові функції та обмеження оптимізації

Жорстка податкова політика, яка зберігається в українській економіці сьогодні та зберігатиметься, в разі поступового здійснення податкової реформи, тривалий час, суттєво посилює відповідальність держави за використання вилучених до бюджету

ресурсів у спосіб, який максимально стимулюватиме економічний розвиток та інвестиційні процеси. Отже, стратегія і тактика податкової політики у контексті економічного зростання мають здійснюватися у жорсткій ув'язці з підвищенням ефективності власне самої податкової політики. З огляду на те, що за роки ринкових перетворень в Україні відбулось значне скорочення державних витрат на фінансування закладів науки, культури, соціальної сфери, подальше зниження сукупних видатків неприпустиме, оскільки спричиняє як стратегічне відставання українського суспільства від прогресу світової цивілізації, так і наростання соціальної напруженості, зневіру в ринкових реформах та державній незалежності України. Існує певний оптимум розміру бюджету, що визначає його ефективність як макроекономічного регулятора, нижче якого фіскалізація державної політики неминуча.

3.4. Вплив податків на розвиток міжнародної торгівлі

Держава повинна займати нейтральне положення між своїми митницями та своєю торгівлею і чинити так, щоб вони не шкодили один одному.

Шарль Монтеск'є

Міжнародна торгівля товарами є однією з найбільш розвинутих і традиційних форм міжнародних економічних відносин. Сучасний етап їх розвитку вирізняється активізацією процесів міждержавної інтеграції. В цих умовах, коли спрощується переміщення між країнами товарів, капіталів і факторів виробництва, особливого

¹⁷⁰ *Mabry R., Ulbrich H. Introduction to economic principles. – New York : McGraw – Hill Company, 1989.*

значення в системі світогосподарських зв'язків набуває оподаткування міжнародної торгівлі. Це обумовлене тим, що податки на зовнішню торгівлю виконують функції регулювання зовнішньоекономічної діяльності, забезпечення надходження коштів у державний бюджет країни, участі в процесі перерозподілу ресурсів.

Так, за 2007 – 2008 рр. у країнах ЄС доходи від податків на зовнішню торгівлю склали близько 10 % від загальної суми доходів; за 2008 р. сума цих податків становила 16,4 млрд €. Важливість цих податків засвідчує також той факт, що у консолідованому бюджеті ЄС серед п'яти складових загального доходу зовнішньоторговельні податки виділяються окремим рядком.¹⁷¹ У країнах, що розвиваються, їх питома вага у податкових надходженнях держави може досягати 30 %.

На міжнародну торгівлю товарами опосередковано чи безпосередньо впливають майже всі податки, що справляються у державі. Опосередкований вплив за рахунок зміни цін на фактори виробництва чинять внутрішні податки; безпосередній вплив мають податки, що стягуються при перетині товаром державного кордону. Серед останніх провідну роль відіграє мито.

Поява мита пов'язана з формуванням перших державних утворень. Найбільш примітивною формою митних платежів вважається транзитне мито, що застосовувалось до товару під час проходження останнім території окремої держави. Потім з'явилося експортне мито, застосовуване до товарів, що вивозилися за межі країни, основна функція якого на тому етапі полягала у збільшенні державних доходів. Вважається, що імпортне мито почали застосовувати пізніше, ніж транзитне й експортне. За часів Римської імперії при перетинанні товарами границь департаментів розмір імпортного мита не перевищував 5 % від вартості товару. Транзитне мито застосовувалося лише там, де це було економічно доцільним: на стратегічному перевалі, каналі або перешийку.

Масштаби використання експортних податків значно зменшилися під впливом меркантилістів, які вважали за краще збільшення обсягів експорту і як наслідок – зниження або ліквідацію експортного мита, що перешкоджає такому зростанню. Для того щоб перевищити надходження золота з-за кордону над його відпливом із країни, було дозволене використання протекціоністських заходів для стимулювання експорту (реекспорту), стримування імпорту шляхом уведення високого ввізного мита, державної монополії на купівлю-продаж окремих видів товарів тощо.¹⁷²

¹⁷¹ General budget of the European Union for the financial year 2008. Brussels Luxembourg, January 2008. – P.31.

¹⁷² Bastable C. Customs duties. London: Macmillan and Co., Ltd. – 1917.

Розділ 3. Податкова політика та економічне зростання

В Європі переважна кількість експортного мита була скасована у XI ст., за винятком мита на стратегічно важливі товари. У США експортне мито було заборонене Конституцією на вимогу південних штатів, які виробляли сільськогосподарську сировину (бавовна, тютюн, цукор, рис) на експорт. Після скорочення масштабів використання експортного мита в Європі, останнє було введено державами-метрополіями у своїх колоніях в Азії, Африці і Латинській Америці, насамперед, для збільшення доходів. Організації-експортери товарів (картелі, синдикати тощо), зазвичай монополізували експорт таких товарів, як бавовна, земляні горіхи, какао, кава, кокосові горіхи, пальмова олія. Найбільший розвиток ці інститути одержали в таких країнах, як Бірма, Кот-д'Івуар, Гана, Нігерія, Філіппіни, Уганда, країни франкомовної Африки.

Починаючи із 1980 р., у країнах, що розвиваються, був здійснений ряд реформ, метою яких було зниження захисту на імпортні замітники і зниження реального валютного курсу – відносної ціни товару, що виробляється у двох країнах, які торгують ним між собою. Подібні перетворення мали на меті збільшення відносної внутрішньої ціни експорту. У цілому за період 1970 – 1998 р. на частку мита припадало 36 % податкових надходжень у країнах із низьким рівнем доходів, 29 % – у країнах із рівнем доходів від низького до середнього, і лише 3 % – у країнах із високим рівнем доходів.¹⁷³

На території України перші згадування про торговельні мита, якими обкладалися предмети споживання, відносяться до періоду Київської Русі. Митне законодавство і перші елементи системи митних органів у Київській Русі склалися під впливом міжнародного права. У період ХНІ – ХХ ст., коли Україна входила до складу різних європейських держав, організація митної справи провадилась згідно із законодавством цих країн (Російська імперія, Австро-Угорська імперія, Річ Посполита тощо).¹⁷⁴ Із другої половини ХVІІІ ст. і до утворення СРСР митна справа на території тодішньої Малоросії регулювалась винятково законодавством Російської імперії. З утворенням СРСР відповідно до стандартної схеми федеративного устрою зовнішні відносини і митна справа перейшли під керівництво загальносоюзних органів.¹⁷⁵

На сьогоднішній день у міжнародній торгівлі товарами застосовуються положення угод Уругвайського раунду міждержавних переговорів в рамках ГАТТ/

¹⁷³ Malhotra K. Making global trade work for people. New York: Earthscan Publications Ltd., 2003. – P. 164.

¹⁷⁴ Налогообложение: теории, проблемы, решения / Под ред. В.П. Вишневого. Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – С. 21 – 23.

¹⁷⁵ Алексеев А. Символы таможенной службы России. – М. : Русь, 2003. – С. 1 – 15.

COT, що передбачають зниження мита, а також заборону кількісних обмежень експорту й імпорту (детальніше – див. підрозділ 7.4).

У розвинених країнах мито зберігає певною мірою роль інструменту зовнішньоекономічного регулювання, хоча його значення в цій сфері зменшилось завдяки активній участі розвинутих країн у діяльності міжнародних економічних організацій, спрямованій на зниження митних бар'єрів у міжнародній торгівлі, а також унаслідок активних інтеграційних процесів у Європі й Америці.

Країни з розвинутою економікою характеризуються практично цілковитою відсутністю надходжень до бюджету від мита. Винятком є Швейцарія, де питома вага мита складає 2,48% у загальній структурі податкових надходжень до бюджету держави. Подібна ситуація пов'язана з тим, що ця країна не є членом міжнародних інтеграційних об'єднань (окрім Європейської асоціації вільної торгівлі – ЄАВТ), при формуванні яких, як правило, висувається вимога зниження або скасування мита при торгівлі товарами між країнами-членами. Основу ЄАВТ складає зона вільної торгівлі: у взаємній торгівлі скасовані мита і кількісні обмеження, однак єдиний зовнішній тариф відсутній; кожна держава проводить самостійну торговельну політику стосовно третіх країн і товари із цих країн не можуть вільно переміщуватись всередині цієї асоціації (окрім промислових товарів з ЄС).

Питому вагу мита у структурі загальних податкових надходжень у країнах з перехідною економікою та країнах, що розвиваються, за період 1999 – 2008 рр. наведено на *рис. 3.6.*¹⁷⁶

Як видно з *рис. 3.6.*, характерною рисою податкових систем країн, що розвиваються, є висока частка податків на зовнішню торгівлю (особливо це характерно для країн Африки і Латинської Америки). У цих економіках мито виконує, насамперед, фіскальну функцію, тобто наповнення державних бюджетів країн за відносної простоти стягнення цього виду податку.

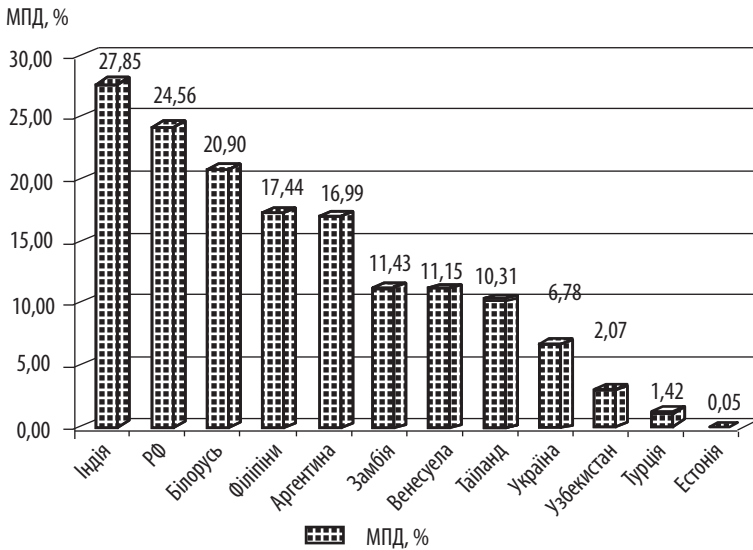
Побудова системи митного регулювання незалежно від країни ґрунтується на виборі типу зовнішньоторговельної політики та за необхідності – типу митного тарифу. Здійснити оптимальний вибір допомагає звернення до теоретичних засад оподаткування міжнародної торгівлі товарами. Як зазначалося вище, на зовнішню торгівлю країни впливають як внутрішні, так і зовнішньоторговельні податки.

Аналіз впливу податків на фактори виробництва на відносні ціни факторів виробництва у відкритій економіці за допомогою діаграми Еджуорта показує, що застосування податку в окремій галузі призведе до скорочення відносної ціни фактора (ренти або заробітної плати). У свою чергу це викличе скорочення пропозиції даного фактора виробництва, наслідком чого стане згортання експортно-

¹⁷⁶ Складено за даними державних фінансових органів країн

Розділ 3. Податкова політика та економічне зростання

го виробництва (згідно з теоремою Рибчинського),¹⁷⁷ а також зниження доходів власників надлишкового фактора виробництва. Подібні процеси матимуть наслідком інтенсивний розвиток інших галузей виробництва в країні, зокрема тих, що виробляють товари, призначені для внутрішнього споживання. Це, у свою чергу, призведе до скорочення імпорту країни. Отже, використання внутрішнього податку на фактори виробництва в остаточному підсумку може спричинити скорочення загальних обсягів зовнішньої торгівлі держави. Подібний ефект має і застосування «безпосередньо» зовнішньоторговельного податку – мита.



Умовні позначення:

М – надходження від справляння мита, у.о.

ПД – загальні податкові доходи держави, у.о.

Рис.3.6. Питома вага надходжень від мита у загальній сумі податкових надходжень у країнах, що розвиваються, та країнах з перехідною економікою

Розгляд торговельної політики країни за умов часткової рівноваги (в цьому випадку країна не може впливати на свої умови торгівлі) та за умов загальної рівноваги доводить, що використання мита може визначати розмір і напрямок торговельних потоків і воно є важливим елементом під час дослідження зовнішньої торгівлі країни.

¹⁷⁷ Згідно з теоремою Рибчинського, збільшувана пропозиція одного з факторів виробництва призводить до збільшення виробництва і доходів у тій галузі, де цей фактор використовується відносно більш інтенсивно, і до скорочення виробництва і доходів у галузі, де цей фактор використовується відносно менш інтенсивно.

Теорія торговельної політики здебільшого використовує результати, отримані за допомогою теорії загальної рівноваги. Подолання диспропорцій всередині країни розглядається як основна функція зовнішньоторговельних податків. Однак використання мита дозволяє вирівняти такі викривлення тільки шляхом порушення пропорцій між відносними внутрішніми та зовнішніми цінами. Тому застосування мита не здатне підвищити або знизити рівень економічного добробуту в країні порівняно з тим рівнем, що був би досягнутий в умовах вільної торгівлі.

У міжнародній економіці існують два основні підходи до використання фінансових інструментів у зовнішній торгівлі.

Перший, ґрунтуючись на ідеях представників класичної економічної науки, розвиває принцип свободи торгівлі (*free trade, laissez-faire*)¹⁷⁸ – ситуації, за якої відсутні штучні перешкоди, такі як тарифи і нетарифні бар'єри.

Другий підхід стосується обґрунтування державного втручання в міжнародний товарообіг для сприяння його зростання з урахуванням інтересів національного добробуту, у тому числі використовуючи фінансові інструменти зовнішньоторговельної політики. Найбільше визнання в цьому відношенні одержали ідеї Дж. М. Кейнса.¹⁷⁹

Вільна торгівля призводить до появи додаткових вигод, оскільки дозволяє уникати втрат від викривлень у виробництві та споживанні, пов'язаних із митним захистом, тоді як використання мита має своїм наслідком появу чистих втрат для економіки, які виникають через викривлення мотивів поведінки як виробників, так і споживачів.

Однак якщо у країні-експортері чистий вигравш виникає в результаті перевищення вигод виробників над втратами споживачів продукції, то у країні-імпортері, навпаки, загальний приріст добробуту забезпечується за рахунок більшого вигравшу споживачів, а виробники продукції, що конкурує з імпортом, несуть втрати. Цей висновок є принципово важливим для пояснення причин державного втручання у сферу зовнішньої торгівлі.

Одним із головних аргументів протекціонізму – державної політики обмеження зовнішньої торгівлі з метою захисту внутрішнього ринку від іноземної конкуренції – є критика теорії зовнішньої торгівлі з позицій захисту національного добробуту, що впливає безпосередньо з аналізу вигравшів і втрат. Вигода від застосування експортного й імпортного мита може бути протиставлена вироб-

¹⁷⁸ *Ricardo D.*, On foreign trade. The library of economics and liberty; Smith A. An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations. Lausanne: MetaLibri, 2007. – P.460;584.

¹⁷⁹ *Keynes J. M.* The end of laissez-faire. London : L. & Virginia Woolf, 1927.

Розділ 3. Податкова політика та економічне зростання

ничим і споживчим втратам, які виникають від викривлення мотивів поведінки виробників і споживачів. Однак можливий і такий випадок, коли вигода від поліпшення умов торгівлі після введення зовнішньоторговельних податків перевищить втрати від неї.

Головна передумова поліпшення умов торгівлі внаслідок введення мита – наявність у країні ринкової влади, тобто здатності одного або групи продавців (покупців) у країні впливати на ціни експорту та ціни імпорту.

Крім цього, критика свободи торгівлі ґрунтується на тому, що поняття виграшу для виробника і виграшу для споживача, використовувані в теоретичній моделі *free trade*, не дозволяють коректно визначити розміри виграшів і втрат. Це пов'язане з недосконалістю ринків праці та капіталу, що збільшують витрати перетікання ресурсів до галузей, які приносять найбільшу віддачу і стримують перетікання технологій із нових галузей або тих, що динамічно розвиваються.¹⁸⁰

Отже, наявні обґрунтовані аргументи на користь принципів вільної торгівлі, так і відхилення від них. Поліпшення умов торгівлі й усунення дефектів ринкового регулювання теоретично виправдовує використання зовнішньоторговельних податків як інструменту збільшення національного добробуту.

Реалізація принципів протекціонізму в міжнародному оподаткуванні найчастіше стикається з проблемами застосування єдиних і диференційованих ставок зовнішньоторговельних податків. Існують різні думки з приводу того, якими повинні бути ці ставки з позиції збільшення національного добробуту і зниження диспропорцій, викликаних використанням цих податків.

Фінансовій науці відомі два основних підходи до розгляду проблеми єдиних і диференційованих ставок податків у зовнішній торгівлі. Представники політичної економії торгівлі¹⁸¹ вважають, що заміна диференційованих ставок зовнішньоторговельних податків на єдину ставку є найбільш ефективним інструментом мінімізації диспропорцій торговельної політики. До прихильників цього принципу належать економісти таких організацій як Всесвітній банк і МВФ, які працюють з урядами більшості країн, що розвиваються. Навпаки, представники академічної науки,¹⁸² спираючись на теорію оптимальності з позицій захисту національного добробуту, не розглядають єдину тарифну ставку як найбільш дієвий інструмент зовнішньоторговельної політики уряду.

¹⁸⁰ J. Frenkel, opt.cit. P.5; Whalley J. Taxes and Trade. London, Ontario, 2002. – P. 9 – 10.

¹⁸¹ Keen M. Coordinating tariff reduction and domestic tax reform. IMF, 1999.; Tarr D. On the design of tariff policy: a practical guide to the arguments for and against uniform tariffs. Washington, 2000.

¹⁸² Panagariya A. Political economy arguments for the uniform tariffs. NBER, 1991.; Panagariya A. The economics and politics of uniform tariffs. Maryland, 1996.

Вибір типу митного тарифу в зовнішній торгівлі товарами залежить від сформованих економічних та інституціональних умов, а також цілей, якими керується уряд країни. Зокрема, використання уніфікованого митного тарифу може мати наслідком зниження витрат адміністрування, зниження тиску лобі, дотримання горизонтальної рівності, зниження обсягів контрабанди та рівня корупції. Використання диференційованого митного тарифу може ефективно захищати галузі промисловості, що розвиваються, покращити умови торгівлі в галузі, надати стратегічну перевагу в галузях із надлишковими прибутками, які щільно концентровані на світових ринках, мінімізувати викривлення витрат виробництва і споживання тощо. Проте слід зазначити, що всі переваги, притаманні тому чи іншому типу митного тарифу, виникають за певних інституційних і економічних умов, наприклад, за наявності монопольної влади на ринках, залежно від типу конкуренції підприємства (за ціною або обсягами збуту на ринках) тощо.¹⁸³

Завдання наукового керівника

Проаналізуйте основні види торговельних об'єднань країн (зони пільгової торгівлі, зони вільної торгівлі, митні союзи) з точки зору митного оподаткування

Тобто, обираючи тип митного тарифу, рівно як і тип торговельної політики, необхідно враховувати економічні та інституційні особливості країни. Так, із погляду теорії, найкращим у торгівлі між країнами є стан *free trade*, проте саме наявність інституційних умов призводить до використання тарифних бар'єрів. Однак наразі в умовах глобалізації країни намагаються зменшити рівень тарифного захисту, переходячи до нетарифних методів регулювання. Таку політику, як зазначалось вище, обумовлює спричинене застосування мита викривлення виробництва та споживання.

В цьому контексті відносно незначна питома вага мита у загальній структурі податкових надходжень в Україні (рис. 3.6) є позитивним моментом.

Прослідкувати за питоною вагою мита у динаміці протягом 1999 – 2010 рр. (2010 р. – прогнозні дані) у загальній сумі податкових надходжень до Державного бюджету України можна на *рис. 3.7*.¹⁸⁴

На сьогоднішній день основними нормативними документами, які регламентують регулювання митного оподаткування в Україні, є такі:

(а) Митний кодекс України, який визначає принципи організації та виконання митної справи в Україні, регулює економічні, організаційні, правові, кадрові та соціальні аспекти діяльності митної служби України;

¹⁸³ Tarr D., opt. cit.; Panagariya A., opt.cit.

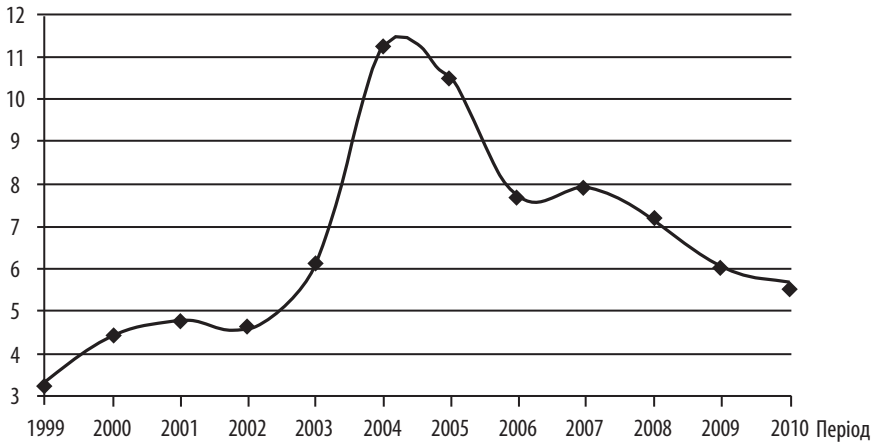
¹⁸⁴ Складено за даними Міністерства фінансів України, Державної митної служби України

Розділ 3. Податкова політика та економічне зростання

(б) Закон України «Про Митний тариф України» з додатками, в основі якого лежить Українська класифікація товарів зовнішньоекономічної діяльності, що базується на Гармонізованій системі опису і кодування товарів;

(с) Наказ Державної митної служби України «Про затвердження Порядку справляння митними органами ввізного (вивізного) і особливих видів мита під час митного оформлення товарів, переміщуваних через митний кордон України», що регламентує механізм справляння мита в Україні. Згідно із цим Порядком ввізне/вивізне мито стягується при митному оформленні товарів, ввезених/вивезених відповідно вантажної митної декларації на/за митну територію України, з урахуванням виключень, передбачених законодавством.

Значення, %



Умовні позначення:

М – надходження до державного бюджету України від стягування мита;

ПД – податкові надходження держави.

Рис. 3.7. Зміни питомої ваги мита у структурі податкових надходжень в Україні за 1999 – 2010 рр.

В Україні вивізне мито стягується при експорті відходів і брухту чорних металів, брухту легованих чорних металів, брухту кольорових металів та напівфабрикатів з їх використанням, живої худоби і шкіряної сировини, насіння деяких видів олійних культур, природного газу. Ввізне мито справляється за ставками, встановленими Законом України «Про Митний тариф України».

Для захисту економічних інтересів України й українських товаровиробників застосовуються особливі види мита: антидемпінгове, спеціальне і компенсаційне. Розгорнута класифікація видів мита в Україні наведена на рис. 3.8.

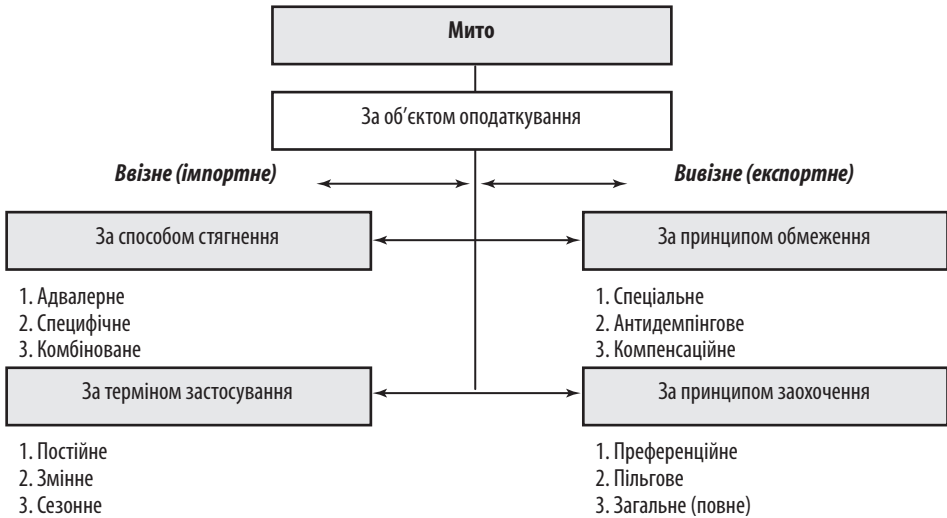


Рис. 3.8. Класифікація мита в Україні

Участь України у світових інтеграційних процесах вимагає реформування системи митно-тарифного регулювання. Зокрема, це стосується вимог СОТ, а також МВФ та Всесвітнього банку щодо скорочення ставок мита. Для компенсації втрат доходів держави рекомендації МВФ та Всесвітнього банку передбачають підвищення реальної ставки ПДВ шляхом скасування пільг і преференцій за цим податком. Основний аргумент для використання такої політики – значна викривлююча дія мита як інструменту збільшення урядових доходів, у той час як податок на споживання (ПДВ) має ряд позитивних особливостей, наприклад пом'якшення надмірного захисту внутрішнього виробника від імпортованих товарів-субститутів.

Проте наразі в Україні проведення такої реформи може мати негативні наслідки, зокрема скорочення доходів держави та суб'єктів господарювання. Причиною цього є інституціональні особливості економіки України, у тому числі наявність значного неформального сектору.

До того ж, скорочення вивізного мита (яке в Україні справляється з експорту сировини) на вимогу міжнародних організацій, може призвести до конфлікту інтересів між експортерами сировини та внутрішніми виробниками-споживачами цієї сировини. Тому прийняття рішень щодо скорочення ставки вивізного мита на певну сировину потребує ретельного аналізу ситуації у відповідній галузі з метою уникнення конфлікту інтересів.¹⁸⁵

¹⁸⁵ Лукьяненко Е. Налоговое регулирование международной торговли товарами: Монография. НАН Украины. Ин-т экономики пром-сти. – Донецк, 2008. – С. 75 – 87.

Розділ 3. Податкова політика та економічне зростання

Теоретичний та практичний аналіз впливу зовнішньоторговельних податків на міжнародну торгівлю дозволяє сформулювати такі висновки щодо реформування системи митно-тарифного регулювання зовнішньої торгівлі товарами України:

- перехід до використання уніфікованого за групами товарів митного тарифу;
- збереження експортного мита на окремі сировинні товари, які використовуються у виробництві вітчизняними товаровиробниками;
- мінімізація імпортного мита з відповідним розширенням бази обкладання ПДВ за галузевим принципом (залежно від стану товарного ринку).

Завдання наукового керівника

Однією з умов, яку має виконати Україна після вступу до СОТ, є суттєве скорочення ввізного мита на товари. Проаналізуйте позитивні та негативні моменти впливу цього процесу на доходи держави, на вітчизняних виробників та на вітчизняних споживачів

Зокрема, політику, рекомендовану МВФ і Всесвітнім банком, доцільно проводити в галузях, що характеризуються станом олігополії чи монополії (гірничо-металургійна, спиртова галузь, хімічна і медична промисловість тощо). І навпаки, в галузях економіки України, що характеризуються станом, близьким до досконалої конкуренції (ринок брухту чорних ме-

талів, сільське господарство, зокрема, ринок насіння соняшника, виробництво харчових продуктів тощо), скорочення мита з подальшим розширенням бази обкладання ПДВ може призвести до того, що частина суб'єктів господарювання перейде до тіньового сектору. Це означає, що в процесі реформування системи митно-тарифного регулювання в Україні важливо враховувати інституційні особливості національної економіки.

3.5. Податкова політика в умовах фінансово-економічної кризи

Бум – це вища точка початку спаду.

Л. Сухоруков

Світова фінансова криза, що почалася в 2008 році, послужила своєрідним катализатором циклічних процесів, що протікають у національних економіках, і в багатьох державах трансформувалася в кризу фінансово-економічну. Не стала виключенням у цьому плані й Україна, що за підсумками 2008 – 2009 років перебуває на лідируючих позиціях серед пострадянських держав за такими показника-

ми, як темпи падіння ВВП (84,1 %), зменшення індексу продукції промислового виробництва (78 %), скорочення інвестицій в основний капітал (56,3 %) і ін.¹⁸⁶

Конкретні прояви кризи в оподаткуванні залежать від її характеру та особливостей. Але загальний механізм полягає в тому, що внаслідок кризи зменшуються розміри баз оподаткування, а це – при незмінних ставках податків та інших елементів та умов оподаткування – має призводити до зменшення реальних сум податкових надходжень. Крім того, наслідком кризи є зменшення фінансових ресурсів платників податків, що обумовлює збільшення ризиків несвоєчасного погашення податкових зобов'язань та зростання податкового боргу. Наслідком цього може бути додаткове скорочення бюджетних надходжень.

Вплив кризи на податкові надходження характеризується такими особливостями.

1. Диференціація податків за критерієм «об'єкт оподаткування» обумовлює різну вразливість податкових надходжень за окремими групами податків.

Так, якщо одним з перших проявів кризи є скорочення обсягів споживання продукції (товарів, робіт, послуг) – це, перш за все, призводить до зменшення податкових надходжень за рахунок ПДВ та акцизного збору (з підакцизних товарів). Разом з тим зменшення рівня споживання автоматично впливає на податкові надходження за цими групами податків тільки стосовно внутрішнього товарообігу та імпорту.

Що стосується зміни обсягів експорту, який в період кризи також має тенденцію до зменшення, вплив кризи не є таким однозначним. Справа в тому, що зменшення експортних можливостей національної економіки прямо не впливає на обсяги надходжень акцизного збору (оскільки експорт підакцизних товарів не оподатковується). Разом з тим існує непрямий вплив, обумовлений динамікою структури продажів підакцизних товарів: збільшення частки експорту обумовлює випереджаюче скорочення податкових надходжень з цього податку. Механізм впливу зміни обсягів товарообігу на розмір надходжень з ПДВ – більш складний, що пов'язано із застосуванням нульової ставки на операції з експорту товарів (послуг). Тому скорочення питомої ваги експорту в загальному обсязі обороту (за умови незмінності останнього) забезпечує збільшення бюджетних надходжень від цього податку. Специфічною рисою українського ПДВ є достатньо розгалужена система звільнень від оподаткування. Тому зміна структури споживання на користь операцій, які здійснюються без нарахування податку, призводить до зменшення податкових надходжень. Так, зокрема, стрибкоподібне збільшення

¹⁸⁶ Страница Статкомитета СНГ. Официальный сайт. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.cisstat.com>.

Розділ 3. Податкова політика та економічне зростання

обсягів продажів лікарських засобів у листопаді 2009 р., обумовлене епідемією грипу, не вплинуло на суму ПДВ, що надійшла в бюджет.

Скорочення обсягів реалізації, пов'язане із зменшенням обсягів виробництва негативно впливає на обсяги прибутку, як через падіння обсягів виробництва, так і зростання витрат на одиницю продукції. Це обумовлює звуження бази оподаткування податком на прибуток. Ще однією причиною зменшення оподаткованого прибутку є подорожчання кредитних ресурсів, що збільшує валові витрати платників податку. Темпи зміни надходжень від суб'єктів малого підприємництва в цілому відповідають динаміці обсягів продажу, оскільки об'єктом оподаткування єдиним податком є виручка від реалізації.

Реакцією підприємств на погіршення фінансового результату є спроба обмеження витрат, що призводить до скорочення найманих робітників та зменшення реального доходу працюючих. Наслідком цього є скорочення надходжень в місцеві бюджети податку з доходів фізичних осіб, який є найвагомішим джерелом формування їх дохідної частини. Одночасно зменшуються й суми страхових внесків.

Найменший вплив кризи – на майнові податки, база оподаткування за якими не залежить від обсягів виробництва та споживання. Виходячи з цього, збільшення питомої ваги майнових податків в загальних податкових надходженнях певною мірою може зменшити негативний вплив кризи на формування дохідної частини бюджету.

2. Традиційно періоди кризи характеризуються стабілізацією та зменшенням цін. Разом з тим в Україні спостерігається інша тенденція. Індекс інфляції за друге півріччя 2008 року склав 111,9 %, а за період січень-жовтень 2009 року – 110,1 %.

Інфляція, як прояв і наслідок фінансово-економічної кризи в Україні, скорочує реальні бюджетні надходження. При цьому розмір інфляційних втрат залежить не тільки від рівня інфляції, а й від способу встановлення податкової ставки за конкретним податком (збором).

Найменш уразливими, з точки зору наслідків кризи, є податки, які справляються за адвалерними ставками, оскільки інфляція одночасно впливає як на розмір бази оподаткування, так і на податкові надходження.

Значно більше потерпають від інфляційних процесів податкові надходження за тими податками, які справляються за специфічними ставками (наприклад, акцизний збір), але розмір цих інфляційних втрат може бути суттєво зменшений внаслідок застосування механізмів автоматичної індексації ставок (в Російській Федерації, наприклад, застосовується автоматична індексація за допомогою застосування

так званих «коефіцієнтів-дефляторів», в Україні щорічній індексації підлягають специфічні ставки ресурсних платежів, введені спеціальні механізми в 2009 р. для акцизного збору, а розмір специфічних ставок плати за землю індексується на коефіцієнт, затверджуваний державним бюджетом на відповідний рік).

Інфляційне знецінення податкових надходжень за податками, які справляються із застосуванням кратних ставок, залежить від бази їх встановлення (прожитковий мінімум, мінімальна заробітна плата, неоподатковуваний мінімум доходів громадян тощо). Найбільші інфляційні втрати внаслідок кризи зв'язані з тими податками цієї групи, ставки на які встановлені в частинах неоподаткованого мінімуму доходів громадян (наприклад, державне мито), який залишається незмінним в Україні протягом майже 15 років.

І, нарешті, максимальну загрозу інфляційних втрат несуть в собі тверді (фіксовані) ставки – в Україні – єдиний податок з фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва та фіксований податок, – які встановлені у фіксованій сумі за звітний (податковий) період. За такими податками нівелювати вплив інфляції можливо тільки шляхом періодичного перегляду розмірів цих ставок або використанням механізмів автоматичної індексації.

3. Асиметричний вплив кризи на податкові надходження за різними видами та групами податків і зборів внаслідок різного ступеня впливу на різні податкові бази та їх елементи з урахуванням специфіки конструкції конкретних податків зумовлює структурні зрушення податкової системи країни.

При цьому в залежності від характеру та змісту державної податкової політики змінюється структура податкових надходжень та рівень податкового навантаження.

Специфіка податкової політики в період кризи полягає в суттєвому загостренні суперечності між фіскальним та регулюючим її напрямками.

З *одного боку*, в такий час особливо гостро відчувається потреба в негайному, постійному та стабільному наповненні державного бюджету для забезпечення в умовах скорочення податкових баз. У результаті перед урядом постає проблема бюджетного дефіциту, для вирішення якої необхідно або звертатися до внутрішніх чи зовнішніх запозичень, або підсилювати податковий тиск на економіку.

З *іншого ж боку*, суттєве погіршення фінансового стану платків податків потребує невідкладного втручання держави та прийняття заходів щодо їх підтримки за допомогою різних методів, серед яких традиційно поширеним є податкове регулювання. Але здійснення масштабної податкової підтримки має наслідком зменшення податкового навантаження та відповідне загострення проблеми фінансування бюджетних витрат.

Розділ 3. Податкова політика та економічне зростання

Завдання наукового керівника

Проаналізуйте антикризові заходи в сфері податкової політики, що були реалізовані в Україні протягом 2008 – 2010 років. Зробіть висновки щодо:

- системності антикризової податкової політики;
- ефективності застосовуваних інструментів податкового регулювання;
- співвідношення фіскальної та регулюючої спрямованості заходів антикризової податкової політики

Природною реакцією практично всіх держав на цей перший серйозний глобальний виклик XXI сторіччя стала розробка й реалізація антикризових програм, які використовують у тім або іншому ступені весь арсенал засобів державного регулювання економіки, включаючи й оподаткування. Разом з тим, аналіз реалізованих у різних державах антикризових програм показав, що, незважаючи на кількаразові спроби їхньої координації й уніфікації в рамках Євросоюзу, G-8, G-20 і інших міжнародних організацій, кожна з них є унікальною, з погляду глибини, напрямків, засобів і методів

державного (у т. ч. і податкового) регулювання соціально-економічних процесів.

У зв'язку із цим аналіз податкової складової антикризових програм різних держав, виявлення загальних тенденцій податкового регулювання в умовах фінансово-економічної кризи й специфіки їхнього прояву представляється важливим і актуальним завданням, з погляду підвищення ефективності податкової політики, раціоналізації національних податкових систем і забезпечення стійкого соціально-економічного розвитку в посткризовий період.

Перш, ніж перейти до аналізу податкової складової антикризових програм різних держав, необхідним представляється коротко зупинитися на деяких теоретичних аспектах можливості, глибини й напрямків податкового регулювання як засобу контрциклическої політики.

Наприкінці 2008 – початку 2009 років в Україні розгорнулася широка дискусія про можливість і доцільність масштабного використання засобів податкової політики як підсистеми заходів антикризового регулювання. Серед численних публікацій та виступів фахівців і політиків 2008 – 2009 років чітко простежуються дві різні точки зору з цієї проблеми.

Перша з них полягає в тому, що криза – найкращий час для системних податкових перетворень і посилення регулюючої функції податків в українській системі оподаткування.

Аргументація прихильників негайної податкової реформи (О. Кірш, Т. Єфименко)¹⁸⁷ базується на тому, що саме в період кризи найбільш сильно проявляються всі недоліки податкової системи, а ті прорахунки в законодавстві, які

¹⁸⁷ Податкова реформа: чи пришвидчить її криза? – Офіційний сайт Фіско Інформ. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу. <http://fisco-inform.com.ua/?module= news&action=view&id=3928>.

терпимі в нормальних умовах, при кризі надзвичайно небезпечні. Крім того, зрозуміла й передбачувана податкова система – одна з найважливіших складових ділового клімату країни, що надалі буде відігравати визначальну роль у залученні необхідних для виходу із кризи ресурсів. Зокрема, розробка й прийняття Податкового кодексу (що дозволить реанімувати податкове регулювання), з одного боку, знижує надмірний тягар податкового адміністрування на підприємствах, вивільняючи ресурси, з іншого боку, зменшує корупцію й тіньову економіку, сприяючи збільшенню надходжень у державний бюджет.

На думку М. Катеринчука, заступника голови парламентського комітету з питань податкової й митної політики, незважаючи на те що в уряді немає можливості проводити податкові реформи, робити це однаково необхідно, щоб вийти з кризи.¹⁸⁸

Проводячи аналогію з недавньою історією Великобританії, Лорд Найджел Лоусон, міністр фінансів Великобританії в уряді Маргарет Тетчер в 1983 – 1989 рр., вважає кризу гарною можливістю для радикальних перетворень податкової системи України.¹⁸⁹

Інша точка зору полягає у тому, що в період кризи застосування будь-яких засобів податкового регулювання має бути зведене до мінімуму, а проведення системної податкової реформи не є доцільним.

Основним аргументом прихильників такого підходу є те, що можливе послаблення твердої фіскальної дисципліни неминуче приведе до значного зменшення надходжень у бюджет, які й без того скоротилися. Це унеможливить виконання соціальних зобов'язань і реалізацію інвестиційних програм, необхідних для подолання кризи.

Крім того, адаптація до переходу на нову систему податкового обліку (що є одним з перспективних напрямів реформування системи оподаткування) й зміни існуючої нормативної бази пов'язана з необхідністю додаткових витрат на перенавчання співробітників і технічне оснащення, що призведе до відповідного відволікання фінансових ресурсів підприємств.

Завдання наукового керівника

Проаналізуйте антикризові заходи України в сфері податкової політики з точки зору співвідношення заходів дискреційної політики та автоматичних податкових регуляторів

Так, на думку постійного представника ДПАУ у Верховній Раді України С. Власенка, висловленому в дебатах, організованих Фондом «Ефективне управління» разом із британською компанією Intelligence Squared, під час кризи, а тим більше, в умовах передвиборної кампанії податкова реформа не може бути ефективною

¹⁸⁸ Криза змусить Україну провести податкову реформу. – [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/news/493e21e010e77>.

¹⁸⁹ Податкова реформа: чи пришвидчить її криза? – Вказана праця

Розділ 3. Податкова політика та економічне зростання

у зв'язку з високим ризиком падіння доходів бюджету. Аналогічної точки зору дотримується Президент союзу податкових консультантів України Л. Рубаненко, а Білл Еммотт, головний редактор журналу *The Economist* в 1993 – 2006 р., відзначаючи принципову важливість податкової реформи для України, вважає, що в умовах нинішньої глобальної економічної рецесії й з урахуванням політичної ситуації в Україні, спроба здійснити масштабну податкову реформу може принести більше шкоди, ніж користі.¹⁹⁰

В. Вишневський¹⁹¹ обґрунтовує тезу про те, що в сучасних умовах Україні не можна підсилювати й розширювати сферу дії дискреційного податкового регулювання, але можна рекомендувати посилення й розширення сфери дії автоматичних податкових регуляторів.

Таким чином, навіть супротивники негайної податкової реформи не спростовують у принципі використання засобів податкової політики з метою антикризового регулювання економіки. Розходження в підходах полягає тільки в масштабах і глибині податкового регулювання.

На нашу думку, податкове регулювання є невід'ємною складовою антикризової економічної політики, причому воно має бути одночасно спрямоване як на нейтралізацію або пом'якшення наслідків фінансово-економічної кризи й протидію її розвитку, так і на створення передумов для забезпечення нової якості економічного зростання в посткризовий період. Що стосується системної податкової реформи, – її повномасштабна реалізація стане можливою (за наявності відповідних політичних умов) при стабілізації соціально-економічної ситуації. Правда, останнє ще не означає відсутності можливості імплементації окремих напрямків реформи системи оподаткування в рамках антикризової економічної політики.

Подальший розвиток ситуації в Україні свідчить про те, що сьогоднішня державна податкова політика базується на першій з двох описаних точок зору. Сьогодні вже закінчується робота над Податковим кодексом, який не тільки вирішує завдання кодифікації чинного податкового законодавства та усунення його внутрішніх протиріч та невідповідностей, а й одночасно реалізує завдання поетапного (протягом 2011 – 2014 років) реформування податкової системи країни. Причому вірогідність прийняття його протягом 2010 року і введення в дію з початку 2011 року є дуже великою.

¹⁹⁰ Податкова реформа: чи пришвидчить її криза? Вказана праця.

¹⁹¹ Вишневский В. П. Налоговое регулирование экономики Украины в условиях финансово-экономического кризиса. / В кн. «Налогообложение: проблемы науки и практики – 2009». Монография. / Под ред. проф. Ю. Б. Иванова. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2009. – С. 267.

Обґрунтування конкретних напрямків податкової політики в рамках антикризового регулювання економіки потребує узагальнення досвіду, накопиченого протягом другої половини 2008 – 2009 років зарубіжними країнами.

На початку 2009 року в **США** була оприлюднена антикризова програма уряду Б. Обама, яка являє собою дворічний «План відновлення та реінвестування в американську економіку» (American Recovery and Reinvestment Plan,¹⁹² ARRP) загальною вартістю 775 млрд дол.

Основними заходами антикризового податкового регулювання в рамках ARRP визначені:

- надання будь-якій компанії тимчасового (протягом 2009 та 2010 років) податкового кредиту з податків, що нараховуються на заробітну плату, у розмірі 3000 дол. за кожного додатково працевлаштованого найманого робітника за умови повної його зайнятості. Специфікою такого інструменту податкового регулювання є те, що сума податків з заробітної плати зменшується на фіксовану суму (розмір податкового кредиту) незалежно від прибутковості компанії, що є особливо важливим в умовах кризи;
- застосування суб'єктами малого бізнесу прискореної амортизації основних засобів за рахунок списання частки їх вартості (загальна сума пільгових інвестицій – 250 тис. дол.) в період здійснення інвестицій;
- звільнення будь-якої компанії від сплати податку на приріст вартості капіталу за умови цільового використання вивільнених коштів на інвестиції в підприємства малого бізнесу;
- введення постійно діючого рівня неоподаткованого доходу фізичних осіб в розмірі 500 дол. для кожної особи та 1000 дол. на сім'ю. Ця пільга має зворотну силу та застосовується до доходів, задекларованих за підсумками 2007 року. Одночасно вводяться вирахування витрат на освіту, при придбанні нового автомобіля (в сумі податку з продажу) та першого житла (до 10% від ціни, але не більше 8000 дол.). Для компенсації бюджетних втрат з 2011 року планується підвищення двох ставок індивідуального прибуткового податку (на великі й надвеликі доходи) з 33 та 35 % до 36 та 39,6 % відповідно;
- звільнення від оподаткування коштів, які достроково знімаються з пенсійних рахунків в розмірі до 15 % накопичень, але не більше 10 тис. дол.

В цілому податкова складова дорівнює майже 40 % бюджету ARRP (близько 300 млрд дол.).

¹⁹² American Recovery and Reinvestment Plan. – The office of the President elect. – [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://change.gov/agenda/economy_agenda; Ларо Марлен. Американский ответ на экономический кризис с точки зрения налоговой перспективы / Материалы II Международного научно-практического симпозиума по актуальным проблемам налоговой политики // Вестник палаты налоговых консультантов. – 2009. – №5-6. – [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.palata-nk.ru/php/content.php?id=1726>.

Розділ 3. Податкова політика та економічне зростання

Разом з тим, попередні оцінки дієвості такої програми – в основному негативні. Так, Нобелівський лауреат Дж. Стиглиць відзначає, що податкова складова в цій програмі є завищеною, а уряду США більш доцільно сконцентруватися на збільшенні прямих бюджетних витрат і інвестицій в економіку.¹⁹³ Інший Нобелівський лауреат П. Кругман вважає за доцільне використання стимулюючих засобів податкової політики при наявності двох умов: вагомість фіскальних стимулів (не менш 4 % від ВВП) і спрямованість коштів, що вивільняються, не на заощадження, а на споживання, підтримуючи Дж. Стиглиця в перспективності фокусування на підтримці й збільшенні урядових витрат.¹⁹⁴

Антикризова програма дій уряду **Австралії**¹⁹⁵ основну увагу приділяє державним інвестиціям та адресній допомозі соціально незахищеним верствам населення, а в сфері оподаткування передбачає комплекс заходів щодо підтримки малого бізнесу (20-відсоткове зниження авансових платежів) та стимулювання інвестицій (введення інвестиційної податкової знижки за ставками 10 або 30 % від суми інвестицій на придбання нових та в реконструкцію існуючих основних засобів зі зменшенням порогу застосування пільги для малих підприємств).

У **Німеччині** прийнято два пакети антикризових заходів (листопад 2008 р. та березень 2009 р.), загальна вартість реалізації кожного з них протягом 2009 – 2010 років складає 50 млрд¹⁹⁶ Основними напрямками використання асигнувань є заходи податкового регулювання та бюджетної підтримки, а витрати на державні інвестиції складатимуть всього 5 % загального бюджету.

Антикризова програма передбачає використання таких податкових заходів:¹⁹⁷

- подовження дії податкової знижки для самозайнятих осіб на суми витрат на технічне обслуговування та модернізацію обладнання та подвоєння спеціального податкового бонусу для таких платників (до 1200 євро);
- розширення сфери застосування спеціального порядку нарахування податкової амортизації для суб'єктів малого та середнього бізнесу, а також

¹⁹³ Миндич Д. Спасайся, кто может // Энергия промышленного роста, 2009. – № 1 – 2. [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.epr-magazine.ru/promppolitics/maintheme/sos/>

¹⁹⁴ Кругман П. Возвращение великой депрессии? – М. : ЭКСМО, 2009. – С.291

¹⁹⁵ Tax responses to the global economic crisis. – [Электронный ресурс] / Режим доступа: http://www.deloitte.com/view/ru_RU/ru/7562/7841/index.htm.

¹⁹⁶ Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung: das erste Konjunkturpaket im Überblick.– Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie. / <http://www.bmwi.de/BMWi/Navigation/Wirtschaft/Konjunktur/konjunkturpaket-1.html>.

¹⁹⁷ Буссе Ральф. Обзор антикризисных налоговых мер в Европе «Антикризисные или конъюнктурные пакеты» / Материалы II Международного научно-практического симпозиума по актуальным проблемам налоговой политики // Вестник палаты налоговых консультантов. – 2009. – №5-6. – [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.palata-nk.ru/php/content.php?id=1726>

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

введення 20-відсоткового списання вартості майна в перший рік його експлуатації, що дозволяє протягом першого року списати до 45 % вартості основних фондів;

- можливість застосування для нарахування амортизації рухомого майна будь-якою компанією метода зменшеного залишку (норма амортизації – 25 %);
- зниження з 01.01.2009 р. початкової ставки індивідуального прибуткового податку з 15 до 14 % з одночасним збільшенням неоподаткованого мінімуму доходів громадян (до 7.834 євро в 2009 р. та до 8.004 євро в 2010 р.) та введенням вирахувань при оподаткуванні допомоги на кожную дитину (100 євро);
- зниження ставки внесків на обов'язкове медичне страхування (з 15,5 до 14,9 %) та тарифу на страхування від безробіття (з 6,5 до 3,0 в 2009 та 2,8 – в 2010р.). Одночасно з 2009 р. малі підприємства (чисельністю до 10 осіб) звільнюються від нарахувань на фонд оплати праці на додатково залучених найманих працівників;
- розширення сфери дії відрахувань в цільові фонди інвестиційного спрямування;
- відстрочення податкових платежів та скорочення термінів повернення надмірно сплачених податків;
- розширення переліку витрат, що зменшують базу оподаткування податком на прибуток підприємств.

Крім того, з 2009 р. передбачене звільнення від транспортного податку всіх покупців нових автомобілів, що спрямовано не тільки на стимулювання споживчого попиту в цьому сегменті ринку, але й на захист навколишнього природного середовища.

Ключовим напрямком податкового регулювання в рамках антикризової програми **Великобританії**¹⁹⁸ є стимулювання споживання шляхом суттєвого (з 17,5 до 15 % зниження ставки ПДВ, що одночасно зменшує ризики втрат платників податків, зв'язані з касовими розривами. Правда, дієвість цього напрямку антикризового податкового регулювання не виправдала очікувань, і з 2010 р. ставка ПДВ знову була підвищена).

Загальним напрямком податкових заходів, питома вага вартості яких в антикризовій програмі **Франції**¹⁹⁹ перевищує 44 %, є покращення фінансового стану виробників, що реалізується за допомогою: прискореного повернення бюджетного відшкодування ПДВ (щомісяця замість щокварталу) й надмірно сплачених прямих податків, а також податкових кредитів на інвестиції в основні засоби та

¹⁹⁸ Миндич Д. Вказана праця.

¹⁹⁹ Tax responses ... Вказана праця.

Розділ 3. Податкова політика та економічне зростання

НДДКР; відстрочення податкової заборгованості будь-яких підприємств (строком на 3 роки); надання 4-місячної відстрочки сплати податку на прибуток.

Малі та середні підприємства отримують право на зменшення бази оподаткування з податку на прибуток на суму збитків іноземних філій.

Пільги в сфері оподаткування доходів фізичних осіб спрямовані на підтримку малозабезпечених верств населення: платники, що сплачують прибутковий податок за найменшою ставкою – 5,5 % звільняються від сплати 2/3 річної суми податкових зобов'язань.

Проектом плану стимулювання економіки *Італії*²⁰⁰ також передбачається податкова підтримка реального сектору економіки за рахунок скасування авансових внесків по основних податках, застосування податкових канікул та податкових кредитів, а також податкова підтримка малозабезпечених верств населення.

В *Іспанії*²⁰¹ підвищення ставок ПДВ, акцизів на бензин, алкоголь, тютюн та податку на доходи від банківських вкладів громадян компенсовано зменшенням ставок на прямі податки (індивідуальний прибутковий, деякі корпоративні), а податок на багатство – скасований²⁰² (починаючи з 2008 р.). У результаті очікуване зменшення податкового навантаження складатиме 2,3 % від ВВП.

В *Японії* для малих та середніх підприємств введено механізм перенесення операційних збитків на зменшення податкових зобов'язань попереднього податкового року.²⁰³

Основним напрямком податкової політики *Китаю*,²⁰⁴ спрямованої на нейтралізацію наслідків світової фінансової кризи, є комплекс заходів щодо податкового стимулювання інвестицій.

Протягом 2009 року в *Російській Федерації*²⁰⁵ реалізовано комплекс заходів з протидії негативним проявам кризи, які стосуються реформування основних податків.

²⁰⁰ Миндич Д. Вказана праця.

²⁰¹ Когда повышение налогов – не выход из кризиса – [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.svobodanews.ru/content/transcript/1839975.html>.

²⁰² Костенко-Попова О. Кризис боится солнца. Как нам использовать испанский опыт // Аргументы и Факты. -2009. - №26. – [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.aif.ru/money/article/27641>.

²⁰³ Tax responses Вказана праця.

²⁰⁴ Миндич Д. Вказана праця.

²⁰⁵ Программа антикризисных мер Правительства Российской Федерации на 2000 год. Интернет-портал Правительства РФ. – [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.government.ru/content/governmentactivity/antikrizismeriprf/#S4>; Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов. – [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=88298>.

Так, в оподаткуванні прибутку організації знижено з 24 % до 20 % ставку податку, а також зменшено базу оподаткування за рахунок: вирахування повної суми витрат на навчання та професійну підготовку, сум відшкодування витрат працівників по сплаті відсотків по позиках на придбання й (або) будівництво житлового приміщення в розмірі до 3 % від суми виплат на оплату праці (діє до 2012 року) та внесків роботодавців на додаткове пенсійне страхування. Перші дві групи витрат також не оподатковуються податком на доходи фізичних осіб та єдиним соціальним податком. Крім того, з 10 до 30 % збільшена амортизаційна премія (початкове списання) з окремих груп основних засобів.

У сфері оподаткування доходів фізичних осіб збільшені розміри стандартних та соціальних вирахувань та граничного доходу, який дає право на їх застосування, витрати на освіту вираховуються з бази оподаткування в повному обсязі, вдвічі (до 2 млн руб) збільшено майнове вирахування на нове будівництво або придбання на території Російської Федерації житла (ця норма поширена на правовідносини, що виникли з 1 січня 2008 р.).

З 2009 року тривалість податкових періодів з ПДВ (з квартальних на місячні) та реалізовано ряд заходів щодо прискорення бюджетного відшкодування.

Підтримка малого бізнесу реалізована шляхом дозволу суб'єктам Федерації диференціювати податкові ставки в діапазоні від 5 до 15 % (замість застосовуваної 15-відсоткової ставки) для суб'єктів, що використовують спрощену систему оподаткування.

Протидія кризі в *Грузії*²⁰⁶, в аспекті оподаткування, забезпечується такими інструментами податкового регулювання, як зменшення податкових ставок за прямими податками. Починаючи з 2009 року зменшені ставки податку на прибуток підприємств (з 10 до 5 %) та єдиного прибуткового податку (який об'єднав власне прибутковий податок з громадян і соціальні податки) – з 25 до 20 %.

Разом з тим деякі країни в умовах кризи збільшують податковий тиск. До таких країн відносяться²⁰⁷: *Литва* (ставка ПДВ зросла з 18 до 19 % з одночасним звуженням сфери застосування зниженої ставки та підвищенням ставок акцизів на деякі товари) і *Латвія* (ставка ПДВ підвищена в 2009 році з 18 до 21 % з перспективою подальшого зростання до 24 %). Разом з тим в Латвії збільшено період перенесення «податкових» збитків з 5 до 8 років, що спрямовано на підтримку реального сектору економіки.²⁰⁸

²⁰⁶ Грузия поддержит экономику снижением налогов на 1,1 % ВВП // Газета «Коммерсантъ». – 2008. – № 210 (4027). – [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.kommersant.ru/doc.aspx?DocsID=1074922>.

²⁰⁷ Как постсоветские страны борются с кризисом: антикризисные шаги Казахстана, России, Грузии, Беларуси, стран Балтии. – [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.derevo.info/ru/content/detail/5183>.

²⁰⁸ Tax responses ... Вказана праця.

Розділ 3. Податкова політика та економічне зростання

Узагальнення основних напрямків антикризового податкового регулювання, реалізованих в цих країнах, наведено в *табл. 3.1.*

Таблиця 3.1

Напрямки податкового регулювання в сучасній світовій практиці антикризового регулювання економіки

Напрямки податкового регулювання а рамках національних антикризових програм	Країни												
	США	Германія	Великобританія	Франція	Італія	Іспанія	Австралія	Грузія	Латвія	Литва	Японія	Китай	Росія
Стимулювання ефективної зайнятості	+	+											
Прискорена амортизація	+	+											+
Стимулювання інвестицій	+	+	+		+		+					+	+
Зменшення податкового навантаження на доходи домогосподарств	+	+		+	+	+		+					+
Зменшення навантаження на фонд оплати праці		+						+					+
Стимулювання виробництва	+				+	+		+					+
Підтримка малого бізнесу	+	+		+			+				+		+
Захист навколишнього природного середовища		+											
Стимулювання споживання			+										
Підтримка ліквідності підприємств реального сектора		+		+	+	+		+	+				+
Підвищення податкового тиску на споживання						+			+	+			

За результатами аналізу досвіду використання засобів податкової політики в антикризових програмах регулювання економіки 13 країн слід відзначити деякі загальні риси податкового регулювання.

1. Більшість досліджуваних країн віддають перевагу застосуванню засобів податкового стимулювання та підтримки, тобто в умовах кризи ставлять наголос на реалізації регулюючої функції податків. Виключення в цьому плані – Литва, яка в умовах кризи збільшує фіскальну складову оподаткування для фінансування бюджетних витрат, а також частково – Латвія та Іспанія, які поєднують заходи податкового стимулювання (підтримки) зі збільшенням бюджетних надходжень.

2. Найбільш поширеними в досліджуваних країнах є заходи щодо:
 - податкової підтримки ліквідності підприємств реального сектору економіки (7 країн з 13) шляхом зменшення податкового навантаження протидії вимивання обігових коштів;
 - податкової підтримки домогосподарств (7), серед яких переважають заходи щодо зменшення податкового навантаження на мало-забезпечені та соціально-уразливі групи фізичних осіб (збільшення сум стандартних та спеціальних податкових вирахувань);
 - стимулювання інвестиційної активності підприємств (7) переважно шляхом надання інвестиційних податкових кредитів та знижок;
 - підтримки та стимулювання розвитку малого підприємництва (6).
3. Заходи щодо прямого стимулювання ефективної зайнятості населення реалізуються лише в двох країнах (США та Німеччина), але інші країни широко використовують заходи непрямого впливу, до яких можна віднести стимулювання інвестицій та зменшення податкового навантаження на виплати з оплати праці. З урахуванням цього податкове стимулювання зайнятості також може бути віднесено до пріоритетів антикризової податкової політики.
4. Відносно рідко (3 випадки) в досліджуваних країнах застосовуються стимулюючі заходи, які передбачають зміну порядку нарахування прискореної амортизації (введення або збільшення початкового списання вартості основних засобів), що частково пояснюється наявністю відлагоджених механізмів податкової амортизації в інших країнах. Але для умов України слід враховувати перспективність використання цього інструменту податкового регулювання.
5. Різноманітність та масштаби застосування різними країнами заходів податкового регулювання визначаються специфікою національних умов соціально-економічного розвитку, пріоритетами економічної політики, а також ступенем впливу наслідків світової фінансової кризи (так в Китаї податкове регулювання обмежене тільки стимулюванням інвестицій).
6. Зміст податкової складової антикризових програм різних країн достатньо неоднорідний. Разом з тим, абсолютна більшість проаналізованих держав реалізують заходи щодо підтримки не фінансового, а реального сектору економіки (Україна в цьому плані є виключенням).
7. Специфікою світового антикризового регулювання 2008 – 2009 років є сполучення податкового стимулювання попиту з податковим стимулю-

Розділ 3. Податкова політика та економічне зростання

Завдання наукового керівника

Сформуйте свою точку зору на те, який напрямок податкового регулювання переважає в сучасній податковій політиці України

ванням пропозиції, причому заходи другої групи в більшості країн переважають.

8. У більшості із проаналізованих програм антикризові податкові заходи тактичного характеру (спрямовані на нейтралізацію негативних наслідків кризи) сполучаються

зі стратегічними заходами, завданням яких є створення передумов для стійкого соціально-економічного розвитку в посткризовий період.

Тому розробка конкретних податкових заходів антикризового характеру в Україні має не тільки враховувати світовий досвід, але й бути жорстко зв'язаною із причинами й специфікою української фінансово-економічної кризи.

Виходячи з аналізу особливостей фінансово-економічної кризи, антикризова податкова політика має бути спрямована на:

- раціоналізацію структури податкової системи;
- зменшення податкового тиску на вітчизняних виробників товарів та послуг (реальний сектор економіки);
- стимулювання попиту шляхом зменшення податкового навантаження на споживання;
- обмежений податковий протекціонізм;
- податкове стимулювання ефективної зайнятості населення;
- податкову підтримку розвитку малого підприємництва;
- податкове стимулювання інвестиційно-інноваційних процесів.

Література для самостійної роботи до розділу 3

1. Алексеев А. Символы таможенной службы России. [Алексеев А., Боярский Г., Дуров А., Котяев А.]. – М. : Русь, 2003. – 19 с.
2. Алексеенко М. М. Взгляд на развитие учения о налоге. – Х., 1870. – 171 с.
3. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті. (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). – Львів. : Каменяр, 2000. – 303 с.
4. Бланкарт Шарль. Державні фінанси в умовах демократії: Вступ до фінансової науки/ Пер. з нім. С. І. Терещенко та О. О. Терещенка; Передмова та наук. редагування В. М. Федосова. – К. : Либідь, 2000. – 654 с.
5. Вишне夫斯基 В. П. Налоговое регулирование экономики Украины в условиях финансово-экономического кризиса. / В кн. «Налогообложение: проблемы науки

и практики – 2009». Монографія. / Под ред. проф. Ю. Б. Иванова. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2009. – С. 266 – 271.

6. Вишневский В. П. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В. П. Вишневский, А. С. Веткин, Е. Н. Вишневская, Е. В. Бавин, Е. А. Амоша, С. М. Попов, А. В. Гречишкин, Л. А. Зуев, С. Г. Тешенко, Ю. А. Забаренко. – Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.

7. Замков О. О., Толстопятенко А. В., Черемных Ю. Н. Математические методы в экономике: Учебник. – М. : МГУ им. М. В. Ломоносова, Издательство «ДИС», 1998. – 368 с.

8. Макконелл К. Р., Брю С. Л. Аналітична економіка: Принципи, проблеми і політика. Макроекономіка. Частина 1. – Львів, 1997. – 462 с.

9. Крисоватий А., Луцик А. Податки і фіскальна політика: Навч. посібник. – Тернопіль, 2003. – 312 с.

10. Кругман П. Возвращение великой депрессии? – М. : ЭКСМО, 2009. – 336 с.

11. Лукьяненко Е. В. Налоговое регулирование международной торговли товарами: Монография / Е. В. Лукьяненко; НАН Украины. Ин-т экономики пром-сти. – Донецк, 2008. – 112 с.

12. Лукьяненко І. Г., Циганчук Н. А. Вплив зміни оподаткування доходів фізичних осіб на трудову мотивацію // Економіка і прогнозування. – 2004. – № 4. – С. 61 – 70.

13. Майбуров И. А. Теория и история налогообложения. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 495 с.

14. Маленво Э. Лекции по микроэкономическому анализу. – М. : Наука, 1995. – 281 с.

15. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов. – М. : ИНФРА-М, 1996. – 192 с.

16. Риккардо Д. Сочинения: В 3-х т.: Пер. с англ. – М. : Госполитиздат, 1955. – Т.1 : Начала политической экономии и налогового обложения. – 360 с.

17. Ротбард М. Власть и рынок: Государство и экономика/ Мюррей Ротбард; Пер. с англ. Б. С. Пинскера под ред. Гр. Сапова. – Челябинск: Социум, 2003. – 415 с.

18. Стігліц Джозеф Е. Економіка державного сектора/ Пер. с англ. А. Олійник, Р. Скільський. – К. : Основи, 1998. – 854 с.

19. Экономика налоговой политики. Пер. с англ. / Под ред Майкла П. Девере. – М. : Инф. – издат. дом. «Филинь», 2001. – 328 с.

20. American Recovery and Reinvestment Plan. – The office of the President elect. – [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://change.gov/agenda/economy_agenda

21. Bastable C. Customs duties / C. Bastable // The library of economic and liberty. – London: Macmillan and Co., Limited. – 3-rd edition. – 1917. – [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://www.econlib.org/library/Bastable/bastbPF27.html#Bk.IV,Ch.VII>.

22. Classics in the Theory of Public Finance. – New York: McGraw – Hill Company, 1989. – 240 p.

Розділ 3. Податкова політика та економічне зростання

23. General budget of the European Union for the financial year 2008. - Brussels Luxembourg, January 2008. – 31 p.
24. Frenkel J. Basic concepts of international taxation / J. Frenkel, A. Razin, E. Sadka // NBER. – 1990. – №3540. – 34 p.
25. Keen M. Coordinating tariff reduction and domestic tax reform / M. Keen, J. E. Lightart // IMF. – 1999. – №99/93. – 20 p.
26. Keynes J. M. The end of laissez-faire / J. M. Keynes. – London: L. & Virginia Woolf, 1927. – 53 p.
27. Krugman P. Technology, trade and factor prices / P. Krugman // NBER. – 1995. – №5355. – 49 p.
28. Mabry R., Ulbrich H. Introduction to economic principles. New York: McGraw – Hill Company, 1989.
29. Malhotra K. Making global trade work for people / K. Malhotra, B.C. Clifford Ross-Larson et al. – New York: Earthscan Publications Ltd, 2003. – 341 p.
30. McConnel C., Brue S.I. Economics: principles, problems, and policies. – 11th ed. – New York: McGraw - Hill Publishing Company, 1990.
31. Panagariya A. Political economy arguments for the uniform tariffs / A. Panagariya, D. Rodrik // NBER. – 1991. – №3661. – 31 p.
32. Ricardo D. On foreign trade / D. Ricardo // The library of economics and liberty. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.econlib.org/library/Ricardo/ricP2a.html#Ch.7,%20On%20Foreign%20Trade>.
33. Smith A. An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations / A. Smith // In: Revenue of the Sovereign or Commonwealth. – Lausanne: MetaLibri, 2007. – 754 p.
34. Tarr D. On the design of tariff policy: a practical guide to the arguments for and against uniform tariffs / D. Tarr. – Washington: The World Bank, 2000. – 15 p.
35. Whalley J. Taxes and Trade / J. Whalley. – London, Ontario: The University of Western Ontario, 2002. – 33 p.

Розділ 4

Регулятивний потенціал податкової політики

Потрібно вміти мріяти,
щоб зрозуміти нашу реальність
Растко Закич

4.1. Податкова політика як інструмент реалізації регулюючої функції податків

Добробут держави забезпечують не ті гроші,
які вона щорічно відпускає чиновникам,
а ті, що вона щорічно залишає в кишенях громадян
Йосип Етвеш

Історія розвитку суспільства неодноразово довела, що ефективне функціонування ринкової економіки, незважаючи на властиві їй самоорганізацію і саморегулювання, неможливе без державного регулювання економічних і соціальних процесів на рівні суспільства, регіонів та суб'єктів господарювання. Підтвердженням того є світова фінансова криза, що почалася в 2008 р., наслідки якої були найменш руйнівними саме в тих країнах, де державне регулювання економіки найбільш розвинене.

Оскільки державна податкова політика має не лише фіскальні цілі (див. рис. 1.3), державне регулювання економіки в цій сфері реалізується за допомогою податкового регулювання. Іншими словами, податкова політика та податкове регулювання співвідносяться як ціле й часткове, а останнє виступає окремим, до того ж, досить важливим, напрямом податкової політики.

Завдання наукового керівника

Здійсніть пошук робіт прибічників монофункціонального, біфункціонального і поліфункціонального підходів до податків. Систематизуйте їхнє ставлення до податкового регулювання і податкового стимулювання. Сформулюйте власну думку щодо функціональних можливостей податків

Об'єктивною основою використання оподаткування як одного з найважливіших важелів економічної політики держави є притаманна податкам регулююча функція.

Незважаючи на існування різних підходів до кількості та змісту функцій податків, більшість авторів, поряд з основною – фіскальною – або окремо, виділяють регулюючу функ-

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики

цію (біфункціональний підхід), або розглядають окремі сфери її прояву (економічна, соціальна, екологічна тощо) як самостійні функції (поліфункціональний підхід).²⁰⁹

Разом з тим вважати, що податкове регулювання є автоматичним проявом оподаткування – не зовсім коректно. Справа в тому, що податки, які вводяться державою, впливають на економічну поведінку платників в сфері виробничо-господарської діяльності, споживання, накопичення і т. п. Причому, як справедливо зазначає В. Федосов, «регулююча функція податків є об'єктивним явищем ... вплив податків відбувається незалежно від волі держави, яка їх встановлює».²¹⁰ Навіть у разі, коли новий податок вводиться виключно з фіскальними цілями, його введення викликає певну реакцію платників, яка, в свою чергу, обумовлює відповідні зміни соціально-економічних процесів та їх наслідків на макро-, мезо-, міні- та мікрорівнях.

Податки як обов'язкові, але невиробничі (з точки зору платників податків) витрати, впливають на різні сторони їх діяльності, змушуючи змінювати свою господарську або споживчу поведінку заради максимізації кінцевих фінансових результатів. Внаслідок наявності встановлених законодавством різних умов та порядку оподаткування окремих платників і об'єктів оподаткування (господарських операцій і видів діяльності), податкове навантаження на них може істотно відрізнятись. Це, у свою чергу, підштовхує платників податків до вибору найбільш ефективних (з точки зору розміру податкових втрат), але різних шляхів досягнення бажаних результатів.

Можна погодитися з А. Соколовською в тому, що «незалежно від волі держави вплив податків на економічну поведінку платників є наслідком самого факту вилучення частини індивідуальних та корпоративних доходів ...».²¹¹ Разом з тим, економічна поведінка платників податків обумовлена не лише фактом вилучення державою частини їх доходів, але й значною мірою визначається умовами цього вилучення, тобто порядком оподаткування, а також особливостями і співвідношенням інших елементів податків.

Існуючі в спеціальній літературі визначення податкового регулювання в достатній мірі однорідні і відрізняються, в основному, різним ступенем деталізації цілей та інструментів впливу. Ось деякі з них.

²⁰⁹ *Майбуров И. А.* Теория и история налогообложения: учебник. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – С. 230.

²¹⁰ Податкова система України: Підручник / В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. П'ятаченко та ін. – К. : Либідь, 1994. – С. 15.

²¹¹ *Соколовська А. М.* Податкова система держави: теорія і практика становлення. – К. : Знання-Прес, 2004. – С. 294.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

Податкове регулювання – заходи непрямого впливу на економічні та соціальні процеси шляхом зміни: 1) виду податків; 2) податкових ставок; 3) встановлення податкових пільг; 4) підвищення або зниження загального рівня оподаткування; 5) відрахувань до бюджету.²¹²

Податкове регулювання – сукупність заходів непрямого впливу держави на розвиток виробництва шляхом зміни норми вилучення до бюджету за рахунок зниження або підвищення загального рівня оподаткування: ставки прямого індивідуального прибуткового податку, податку на прибуток підприємств, непрямих податків.²¹³

Податкове регулювання – комплекс заходів у податковій сфері (зміна ставок оподаткування, надання податкових пільг, скасування певних видів податків тощо), за допомогою яких держава впливає на процес перерозподілу національного доходу на користь окремих класів, соціальних верств, а також на інвестиції, науково-технічний розвиток, економічне зростання та ін.²¹⁴

Можна побачити, що більшість авторів характеризують податкове регулювання не інакше як комплекс дій або заходів. Проте такий підхід збіднює дане поняття, адже сам по собі комплекс заходів не може повною мірою розкрити сутність податкового регулювання. Не зовсім коректним є також спроба ввести у визначення податкового регулювання вичерпний перелік конкретних інструментів його реалізації.

З позицій процесного підходу податкове регулювання може бути визначено таким чином.

Податкове регулювання – це цілеспрямований вплив держави на поведінку економічних агентів за допомогою використання різних методів та інструментів податкової політики для досягнення бажаних соціально-економічних результатів.

Саме через податкову політику держава не лише формує джерела фінансування суспільно необхідних витрат, реалізуючи фіскальну функцію податків, а й забезпечує створення необхідних передумов для структурної перебудови економіки, її зростання, ефективної реалізації завдань соціального розвитку.

Таким чином, податкове регулювання як процес базується на свідомому, активному і цілеспрямованому використанні існуючої незалежно від волі суб'єктів управління регулюючої функції податків заради отримання певних соціально-економічних результатів. Отже, регулююча функція податків виступає основою податкового регулювання.

²¹² Началов А. В. Налоговый словарь. – М. : Статус-кво 97, 2004. – С. 170.

²¹³ Глоссарий бюджетных терминов. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: // www.budgetrf.ru

²¹⁴ Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 2. – К. : Академія, 2001. – С. 770.

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики

Завдання наукового керівника

Проведіть аналіз термінів «податкове регулювання» і «регулювання податкової системи». Сформулюйте у вигляді таблиці відмінності цих термінів (по об'єкту, предмету, суб'єктив, методів та інструментів регулювання). Це може стати елементом новизни Вашої роботи

Слід зауважити, що близьким до податкового регулювання є термін «регулювання податкової системи», але ми б не рекомендували їх ототожнювати, оскільки між ними існують суттєві відмінності. Якщо перший термін є однією з функцій податків, то другий представляє собою одну з функцій державного податкового менеджменту.²¹⁵ Але функціональна різ-

ниця не вичерпує всіх відмінностей даних термінів. Найбільш принципова відмінність пов'язана з об'єктом впливу. У другому випадку об'єктом регулювання виступають не соціально-економічні процеси, а елементи (підсистеми) податкової системи держави.

Звичайно ж, історія теоретичного осмислення і практичного застосування податкового регулювання як цілеспрямованої реалізації регулюючої функції податків нерозривно пов'язана з еволюцією теорій оподаткування (див. також підрозділ 1.2).

Класична теорія, найбільш яскравими представниками якої були А. Сміт, У. Петі, Ж-Б. Сей, Д. Рікардо, Дж. Міль, базувалася на винятковості фіскальної функції, а податки розглядалися лише як джерела доходу бюджету держави.

У працях Дж. Кейнса на початку ХХ ст. простежується вже принципово інший підхід до податків – як до «вбудованих механізмів гнучкості» економічної системи. Податки в *кейнсіанській теорії* стали розглядатися як ефективний інструмент державного регулювання економіки, в т. ч. і для згладжування циклічних коливань економічних процесів.

Теорія монетаризму М. Фрідмана розглядала податки як інструменти вилучення з обігу зайвої грошової маси, тобто регулюючий вплив податкової політики в цій теорії зводився, насамперед, до стабілізації інфляційних процесів.

Представники *неокейнсіанської теорії* І. Фішер та Н. Кадлор як основні інструменти податкового регулювання розглядали об'єкт і базу оподаткування. Особливе місце в цій теорії займала ідея перемикання накопичених заощаджень на інвестиції і на інші напрями за допомогою податків на споживання.

Сформована до 70-х років. ХХ ст. теорія *економіки пропозиції* певним чином синтезувала неокласичну економічну теорію, теорію граничної ефективності факторів виробництва і сучасного монетаризму, визнає високу ефективність по-

²¹⁵ Иванов Ю. Б., Карпова В. В., Карпов Л. Н. Налоговый менеджмент: учеб. пос. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2006. – 488 с.

даткового регулювання економіки. При цьому основними його напрямками визнаються вплив податків на відтворювальні процеси, процеси накопичення капіталу та рівень платоспроможного попиту населення – насамперед, за рахунок зміни податкових ставок.

Слід виділити внесок російських фінансистів в розробку теоретичних основ податкового регулювання. У вітчизняній фінансовій думці початку ХХ ст. необхідність активного використання регулюючої функції оподаткування обґрунтована в роботах С. Іловайського, І. Озерова, А. Тривуса, О. Соколова. Більш того, поряд з роллю податків в регулюванні економічних процесів, ними також вказувалось значення податкового регулювання для соціальної політики держави.

Світова практика розвитку податкових систем у ХХ й на початку ХХІ століть свідчить про те, що податкове регулювання міцно зайняло своє місце в арсеналі засобів державної соціально-економічної політики. Зараз теоретичні дискусії йдуть вже не з приводу принципової можливості використання податкового регулювання, а з питань ефективності застосовуваного інструментарію, взаємодії податкової, бюджетної та монетарної політик, гармонізації податкового регулювання в контексті інтеграційних процесів, можливих масштабів і напрямів його використання в антикризовій економічній політиці.²¹⁶

Спектр можливих напрямків податкового регулювання в світовій практиці досить широкий, при цьому він залежить від рівня завдань у сфері соціально-економічного розвитку. Розглянемо відповідні завдання, що відповідають макрота мінірівню.

Макрорівень. До числа найважливіших завдань, що вирішуються за допомогою податкового регулювання *на макрорівні*, зокрема, слід віднести такі (рис. 4.1).

По-перше, регулювання попиту і пропозиції. Вирішення цього завдання забезпечується зміною співвідношення прямих і непрямих податків, підтриманням попиту на певні групи товарів за допомогою введення спеціальних податків і зборів (акцизів, податків, які справляються з продажу нафтопродуктів (Нідерланди), збору на розвиток садівництва, виноградарства і хмелярства (Україна) і т. п.).

По-друге, формування раціонального співвідношення між накопиченням і споживанням. Зниження податкового тягаря, як правило, призводить до випереджувального росту накопичення. Це ж завдання може бути вирішене і шляхом зміни структури податків на користь податків на споживання.

²¹⁶ Налогообложение: проблемы теории и практики – 2009. Монография / Под ред. Ю. Б. Иванова. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2009. – 296 с.

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики

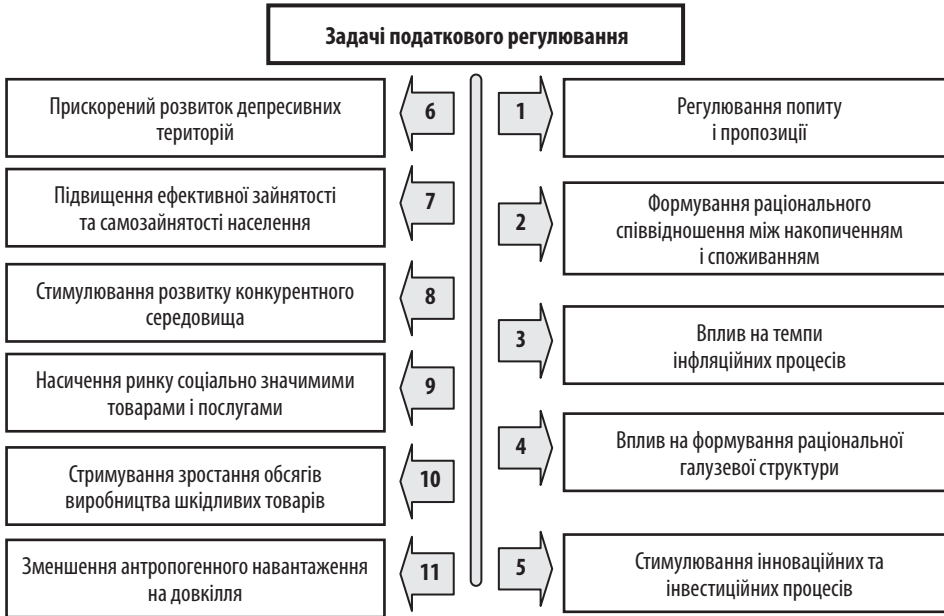


Рис. 4.1. Макроекономічні задачі, які вирішуються за допомогою податкового регулювання

По-третє, вплив на темпи інфляційних процесів. З одного боку, податки розглядаються як засіб вилучення зайвої маси грошових коштів, а з іншого, зміна ставок непрямих податків здійснює прямий вплив на рівень цін.

По-четверте, вплив на формування раціональної галузевої структури. Введення галузевих податкових пільг (наприклад, знижена ставка ПДВ для книжкової продукції, пов'язаної з освітою, наукою і культурою), а також спеціальних галузевих податкових режимів (фіксований сільськогосподарський податок) призводить до зменшення податкових вилучень у підприємств, які працюють у цих галузях, що забезпечує збільшення рентабельності і підвищення на цій основі інвестиційної привабливості цих галузей, а в підсумку, їх прискорений розвиток.

По-п'яте, стимулювання інвестиційних та інноваційних процесів. Цей напрям податкового регулювання став наприкінці ХХ століття особливо популярним в податкових системах багатьох розвинутих держав і стосується інтересів всіх платників податків. Найбільш характерними інструментами, які використовуються для податкового стимулювання інвестиційної діяльності, є: інвестиційний податковий кредит; прямі пільги інноваційним підприємствам; особливі методи нарахування амортизації і оподаткування дивідендів, введення спеціальних режимів оподаткування (в рамках спеціальних економічних зон та технопарків) і т. п.

По-шосте, прискорений розвиток депресивних територій. Вирішення цієї задачі здійснюється за рахунок таких засобів податкового регулювання, як введення спеціальних режимів оподаткування окремих територій, а також реалізація власної податкової політики органами регіональної влади та місцевого самоврядування (до компетенції яких, як правило, входить не тільки введення і скасування більшості місцевих (регіональних) податків, а й надання пільг стосовно загальнодержавних податків і зборів, що надходять до їх бюджетів).

По-сьоме, підвищення ефективної зайнятості та самозайнятості населення. Тут слід відзначити введення спрощених систем оподаткування (більшість країн СНД використовують різні варіанти альтернативних систем оподаткування малого бізнесу), або спеціальних податкових пільг для суб'єктів малого підприємництва (більшість країн ЄС застосовує податкові пільги у вигляді зниженої ставки корпоративного прибуткового податку).

По-восьме, стимулювання розвитку конкурентного середовища, яке доцільно здійснювати в ризикових, з точки зору антимонопольного законодавства, сегментах ринку.

По-дев'яте, насичення ринку соціально значимими товарами та послугами. Це завдання звичайно вирішується як шляхом введення спеціальних пільг для споживачів таких товарів (знижена ставка або звільнення від ПДВ операцій з поставки таких товарів), так і за допомогою введення пільг стосовно прямих податків для виробників відповідних товарів.

По-десяте, стримування зростання обсягів виробництва товарів, у збільшенні споживання яких держава не зацікавлена. Найбільш характерним прикладом у цьому плані є введення акцизів на шкідливі для споживання товари (тютюн, спиртне), що підвищують кінцеву ціну підакцизних товарів, що при високій еластичності попиту негативно впливає на обсяги їх споживання. Наслідком цього є посилення конкуренції і відповідне обмеження виробництва подібних товарів.

По-одинадцяте, зниження антропогенного навантаження на навколишнє природне середовище шляхом екологічно орієнтованих податків і зборів, податкового стимулювання використання природоохоронних технологій, випуску екологічної продукції, енергозбереження та використання альтернативних джерел енергії.

Реалізація податкового регулювання на мінірівні проявляється, як правило, через варіювання податкового навантаження на конкретних платників.

Серед завдань, що вирішуються засобами податкового регулювання на рівні суб'єктів господарювання, можна виділити такі (рис. 4.2).

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики



Рис. 4.2. Мініекономічні заґачі, які вирішуються за допомогою податкового регулювання

1. *Створення зацікавленості в розвитку підприємницької ініціативи.* Серед інструментів цього напрямку у вітчизняній і зарубіжній практиці оподаткування заслуговують на увагу такі, як звільнення новостворених суб'єктів господарювання від оподаткування на певний період (так звані податкові канікули), введення спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємства, можливість застосування касового методу податкового обліку з ПДВ для новостворених підприємств та ін.

2. *Стимулювання збільшення масштабів діяльності суб'єктів господарювання.* Найбільш радикальним інструментом впливу на платників податків у цьому напрямку є введення фіксованих податків, податкові зобов'язання за якими не пов'язані з кінцевими фінансовими результатами діяльності їх платників (наприклад, фіксована вартість патентів при спрощеній системі оподаткування (ССО) в Росії, фіксований сільгосподаток в Україні);

3. *Стимулювання раціонального використання ресурсів.* У певному сенсі на вирішення цього завдання спрямовано саме введення таких податків і зборів, як водний і земельний податки, збори за використання об'єктів тваринного світу та водних біологічних ресурсів, екологічний податок.

Завдання наукового керівника

Спробуйте доповнити наведені переліки та сформулювати аналогічні для податкового регулювання завдання на рівні регіонів і домогосподарств. Для цих завдань приведіть відповідні інструменти, відомі Вам з вітчизняної та зарубіжної практик

4. *Підвищення економічної зацікавленості підприємств в інноваційному розвитку.* Це завдання вирішується шляхом податкового стимулювання: підвищення освітнього рівня працівників підприємств; розвитку наукової і науково-технічної діяльності суб'єктів господарювання (як стосовно індивідуального, так і корпоративного при-

буткових податків); введення цільових пільг для інноваційних проєктів; засобами амортизаційної політики і т. п.

Завдання податкового регулювання, як ми бачимо, досить масштабні. Але наскільки ефективні і реактивні інструменти податкового регулювання в процесі досягнення зазначених завдань? Слід відзначити відсутність єдності поглядів з даного питання.

Так, наприклад, Н. Заєць²¹⁷ вважає, що податкове регулювання є одним з найбільш динамічних та мобільних елементів податкового механізму і сфери державного податкового менеджменту, оскільки його основу складає система економічних заходів оперативного втручання в хід виконання податкових зобов'язань.

Протилежного підходу дотримується І. Фокіна,²¹⁸ яка вважає, що податкове регулювання економіки, будучи основним елементом податкового механізму, тим не менше, закладається в основу довгострокових стратегічних цілей держави, спрямованих на забезпечення в перспективі економічної стабільності та стимулювання економічного зростання.

Представлені точки зору – полярні, а істина, мабуть, знаходиться десь між ними. Справа в тім, що інструменти податкового регулювання далеко не завжди мають оперативний характер. У випадку, коли їх застосування спрямоване на досягнення стратегічних, основоположних цілей соціально-економічного розвитку (для яких характерний суттєвий часовий проміжок між регулюючим впливом і отриманням очікуваного результату), *стратегічний характер* буде мати відповідні завдання та інструменти податкового регулювання. До таких завдань відносяться, наприклад, стимулювання інвестиційної та інноваційної активності економічних агентів, заходи податкової політики, спрямовані на зниження антропогенного навантаження на навколишнє природне середовище та ін.

У той же час податкове регулювання шляхом введення сезонних пільг (що особливо часто застосовується в митно-тарифному регулюванні) або обмежених за часом використання податкових пільг (що активно використовується зараз в антикризових програмах) явно має *тактичний характер*.

Незважаючи на широке розповсюдження в світовій практиці та досить високу ефективність, абсолютизувати податкове регулювання було б неправильним, оскільки виключно шляхом зміни умов оподаткування без інших важелів державної економічної політики неможливо вирішити всі проблеми як у сфері економіки, так і в соціальній політиці. Тому податкове регулювання слід розглядати як

²¹⁷ Заяц Н. Е. Теория налогов: учебник. – Мн. : БГЭУ, 2002. – С. 130.

²¹⁸ Фокіна І. В. Формування механізму податково-субсидіарного регулювання вугільної промисловості. Автореф. дис. ... канд. екон. наук. – Донецьк, 2006. – 22 с.

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики

один з ефективних і необхідних механізмів державного регулювання економіки, який слід застосовувати у поєднанні з іншими непрямими і прямими методами регулювання економіки. Саме таким поєднанням забезпечується, як правило, найбільша ефективність застосовуваних методів та інструментів регулювання.

4.2. Інструменти податкового регулювання

Якщо Вам подають каву,
не намагайтеся шукати в ній пиво

Антон Чехов

Податкове регулювання в усіх його проявах реалізується на практиці шляхом застосування спеціальних інструментів – засобів податкової політики.

Під **інструментом податкового регулювання** пропонується розуміти сукупність норм податкового законодавства, які забезпечують вплив держави на господарську поведінку платника податків через його економічні інтереси для досягнення певного економічного, соціального чи іншого корисного результату.

Інструменти, які застосовують в практиці податкового регулювання, не є однорідними – вони суттєво відрізняються за напрямками здійснення регулюючого впливу, сферою застосування, цілями, механізмом дії та іншими ознаками. Тому для забезпечення ефективної реалізації регулюючої функції оподаткування і вибору доцільних, з економічної точки зору, регулятивних інструментів, які спрямовані на досягнення певних цілей соціально-економічного розвитку, виключно важливою представляється їх класифікація (рис. 4.3).

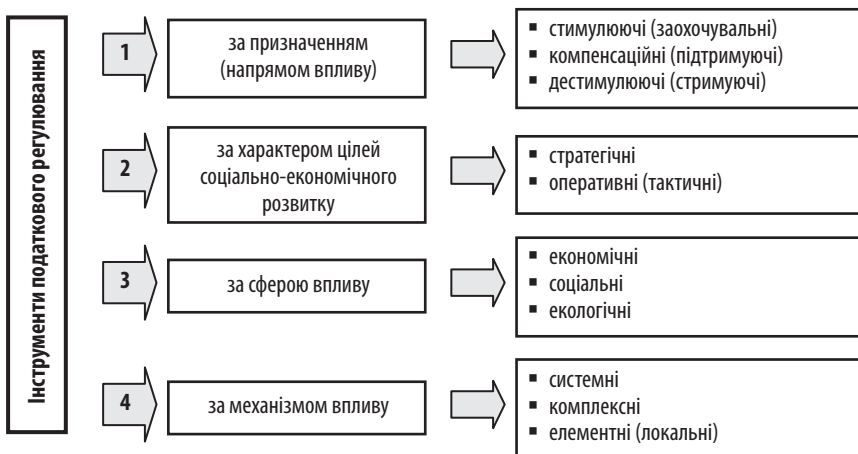


Рис. 4.3. Класифікація інструментів податкового регулювання

За класифікаційною ознакою «*напря́м впливу*» всі інструменти податкового регулювання можна розділити на три групи: стимулюючі, підтримуючі і дестимулюючі.

Перша група містить у собі інструменти, застосування яких зацікавлює (стимулює) платників податків у здійсненні дій, пріоритетних, з точки зору суспільних інтересів. У загальному випадку використання таких інструментів дозволяє знизити податкове навантаження на відповідних суб'єктів оподаткування, зменшуючи тим самим непродуктивне вилучення їх фінансових ресурсів.

Друга група інструментів податкового регулювання за даною ознакою – це інструменти компенсаційного (підтримуючого) характеру. Їх призначення – усунення або нейтралізація наслідків викривлень, пов'язаних з вадами ринкового розподілу ресурсів («фіаско» ринку), компенсація негативного впливу на платників податків зовнішніх (по відношенню до них) факторів або підтримка (шляхом повної або часткової компенсації втрат) таких їхніх дій, які відповідають загальнодержавним інтересам.

Прикладом такого регулятивного інструменту може бути механізм перенесення від'ємного значення податкової бази з корпоративного податку на доходи (прибуток) на зменшення податкової бази наступних податкових періодів, що застосовується в податкових системах більшості країн. Доцільність використання такого механізму обумовлена тим, що в силу певних обставин (наприклад, у випадку різких кон'юнктурних коливань або у зв'язку з впровадженням інноваційних технологій та освоєнням виробництва нових видів продукції) окремі платники податків у відповідні періоди зазнають збитків. Перенесення від'ємного значення податкової бази на наступні податкові періоди дозволяє послабити негативну дію цих чинників за рахунок віртуального збільшення тривалості податкового періоду.

До *третьої групи* відносяться інструменти стримуючого (дестимулюючого) характеру. Їх застосування збільшує податкове навантаження на платника податків у разі здійснення ним небажаних (з точки зору інтересів держави) дій або господарських операцій. В результаті такі дії (операції) стають порівняно менш рентабельними, тобто менш цікавими для платників податків.

Завдання наукового керівника

У деяких публікаціях до стримуючих інструментів податкового регулювання віднесені штрафні санкції за порушення податкового законодавства та пеня. Наскільки правомірним, на Вашу думку, є такий підхід?

Класичним прикладом стримуючих інструментів є істотне збільшення ставок акцизів або розширення переліку підакцизних товарів. У цих випадках, за наявності високоеластичного (за ціною) попиту, споживання таких товарів знижується.

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики

Слід підкреслити, що класифікація інструментів податкового регулювання за цією ознакою є, певною мірою, умовною. Справа в тім, що один і той самий інструмент може одночасно стримувати платника податків від одних дій і зацікавлювати в здійсненні інших. Як справедливо зазначає І. Майбуров,²¹⁹ дестимулюючий аспект податкового регулювання певною мірою є відображенням стимулюючого. Тому і однозначне віднесення регулюючих інструментів до стимулюючих або стримуючих – ускладнений. А конкретний інструмент може бути віднесений до певної групи тільки виходячи з кінцевої мети податкового регулювання.

Так, наприклад, застосування звільнення від оподаткування податком на прибуток доходів, отриманих у вигляді дивідендів, які оподатковані авансовим внеском при їх виплаті, стимулює інвестиції юридичних осіб в статутні фонди таких емітентів і одночасно стримує експорт капіталу за межі країни.

- За ознакою «*характер цілей соціально-економічного розвитку*» всі інструменти податкового регулювання можуть бути поділені на дві групи – інструменти стратегічного і оперативного (тактичного) характеру. Основним критерієм поділу в даному випадку є не стільки тривалість періоду між початком застосування заходів податкової політики і одержанням результату, скільки саме характер поставлених цілей. Якщо інструменти податкового регулювання застосовуються для досягнення основних цілей (завдань) соціально-економічного розвитку, вони повинні бути віднесені до стратегічних інструментів. На відміну від них, податкові інструменти оперативного (тактичного) характеру спрямовані на створення умов для досягнення стратегічних цілей. При цьому застосування оперативних інструментів податкового регулювання в деяких випадках може мати середньо- і навіть довгостроковий характер.
- За ознакою «*сфера впливу*» класифікація регулятивних податкових інструментів передбачає виділення трьох груп, кожна з яких спрямована на вирішення завдань у галузі економічного, соціального розвитку чи екології.

Завдання наукового керівника

Знайдіть у конструкціях податку на прибуток підприємств, ПДВ та податок з доходів фізичних осіб (ПДФО) інструменти податкового регулювання соціальних та економічних процесів, класифікуйте їх

Ці групи, у свою чергу, можна розподілити на підгрупи в залежності від рівня (макро-, мезо-, міні- і мікро-) еколого-соціально-економічних процесів.

- І, нарешті, за ознакою «*механізм впливу*» інструменти податкового регулювання можна підрозділити на системні, комплексні

²¹⁹ Майбуров І. А. Вказана праця. – С. 233.

сні та елементні (локальні). На даній класифікації зупинимося докладніше (рис. 4.4).²²⁰

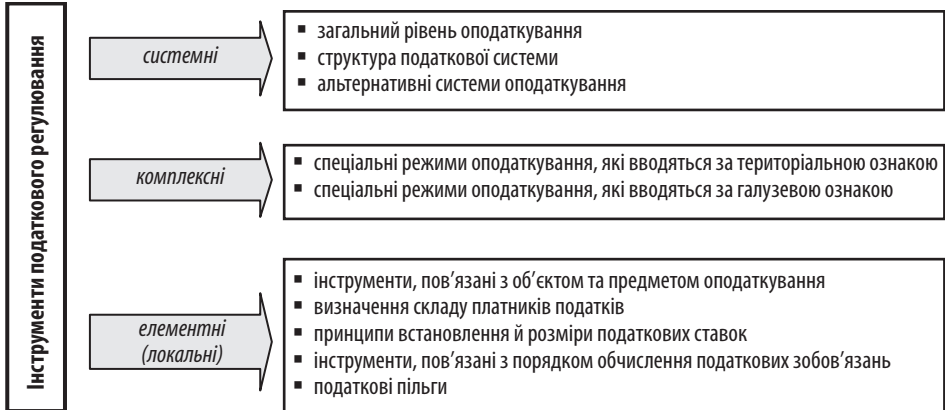


Рис. 4.4. Класифікація інструментів податкового регулювання за ознакою «механізм впливу»

1. Системний характер мають інструменти, вбудовані в податкову систему.

1.1. Загальний рівень оподаткування як системний регулятор. Підвищення податкового навантаження, як правило, є чинником, який стримує економічну активність і процеси накопичення, що сприяє прискореному розвитку тіньової економіки. Зниження рівня податкового навантаження частіше за все сприяє поживленню всіх економічних процесів та зниженню рівня тіньової економіки, проте супроводжується тимчасовим скороченням дохідної частини бюджету на період до відповідного збільшення податкових баз.

Разом з тим високий рівень оподаткування може бути прийнятним у випадку ефективного використання бюджетних коштів на загальнонаціональні економічні та соціальні програми. Прикладом у цьому плані можуть служити податкові системи скандинавських держав із соціально орієнтованою ринковою економікою (див. табл. 2.1).

Особливої актуальності проблема оптимальності рівня податкового навантаження набуває у зв'язку зі світовою фінансовою кризою і специфікою його прояву в окремих країнах.

²²⁰ Иванов Ю. Б., Тищенко А. Н. Современные проблемы налоговой политики. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2006. – С. 238.

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики

Крім того, дія цього макроекономічного регулятора може істотно спотворюватися у зв'язку з нерівномірним розподілом податкового навантаження між платниками.

Таким чином, використання податкового навантаження як системного інструменту податкового регулювання повинне враховувати наявний рівень податкового тягаря, ефективність бюджетної політики та пріоритети макроекономічного регулювання економіки (детальніше див. розд. 2).

1.2. Структура податкової системи, що діє в країні. Зміна цієї структури може бути здійснена двома основними шляхами: по-перше, введенням нових або скасуванням існуючих податків і зборів, а по-друге, зміною співвідношення ефективних податкових ставок за різними групами податків, що може бути реалізовано шляхом скоординованого застосування елементних інструментів податкового регулювання.

Найважливішими структурними показниками податкової системи є:

- співвідношення прямих і непрямих податків. Зменшення цього показника в загальному випадку дозволяє переносити центр тяжіння оподаткування з виробника на споживача і стимулювати накопичення та інвестиції, а його збільшення знижує стимули для виробництва і одержання доходів, але знижує гостроту проблеми перекладання податків;
- співвідношення корпоративних і індивідуальних податків. За допомогою регулювання цього співвідношення держава може істотно стимулювати (або дестимулювати) ділову активність, впливати на структуру інвестицій і зміну обсягів виробництва. Збільшення цього співвідношення сприяє зростанню реальних доходів населення і скорочення масштабів тіньової економіки (за рахунок легалізації виплати доходів фізичним особам). При цьому одночасно виявляється непрямий регулюючий вплив і на споживання за рахунок збільшення чистого доходу, що залишається в розпорядженні кінцевих споживачів. Разом з тим надмірне збільшення податкового тягаря для юридичних осіб призводить до таких негативних наслідків, як підвищення цін, зменшення внутрішніх джерел інвестування і втрата конкурентних позицій виробниками товарів (робіт, послуг);
- питома вага податків на майно та капітал. Збільшення цього показника сприяє підвищенню ефективності використання капіталу і прискорює процеси його перерозподілу на користь ефективного власника, але в той же час стримує розвиток підприємницької активності.

1.3. Застосування альтернативних систем оподаткування як системний регулятор. До таких систем в Україні відносяться: фіксований сільськогосподарський

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

податок, спрощена система оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва, фіксований прибутковий податок. В Росії, поряд з першими двома альтернативними системами, застосовується також єдиний податок на поставлений дохід для окремих видів діяльності.

Як правило, альтернативні системи спрямовані на стимулювання розвитку окремих секторів розвитку економіки та пріоритетних форм підприємницької діяльності.

Завдання наукового керівника

Вивчіть зарубіжний досвід використання альтернативних систем оподаткування як системного регулятора. Структуруйте цілі, які досягаються їх застосуванням, оцініть масштаби використання, склад суб'єктів, що підпадають під їх застосування, зміну податкового і адміністративного навантаження. Зробіть рекомендації щодо доцільності використання найбільш цікавих систем в Україні

Альтернативність цих систем оподаткування в більшості країн, що використовують такий регулятор, обумовлена наступними обставинами:

по-перше, перехід на одну з цих систем оподаткування (за умови дотримання встановлених обмежень) зумовлюється в більшості випадків рішенням самого платника податків;

по-друге, одна й та ж діяльність, що здійснюється економічним агентом, може обкладатися податком тільки по одній системі оподаткування – звичайній, або альтернативній;

по-третє, кожна з цих систем є альтернативою загальній системі оподаткування, тобто

обмежує відповідний перелік податків і зборів, які є обов'язковими до сплати. При цьому вибір однієї з цих систем звільняє платника від сплати ряду найбільш фіскально-значимих податків і зборів, які передбачені загальною системою.

Системний характер цих інструментів податкового регулювання проявляється в тому, що в разі їх застосування принципово змінюються структура податкових платежів та об'єкти оподаткування.

Альтернативні системи оподаткування, крім сприяння детінізації економіки, одночасно вирішують дві надзвичайно актуальні для країн з транзитивною економікою проблеми.

Перша з них пов'язана з необхідністю реалізації регулюючої функції оподаткування, зокрема стимулювання зростання обсягів діяльності та ефективного використання наявних ресурсів, а також стимулювання ефективної зайнятості населення та розвиток малого бізнесу, як основи формування підприємницької ініціативи в країні.

Друга – це дерегулювання підприємницької діяльності, що істотно зменшує витрати держави на адміністрування податків і зборів та витрати платників подат-

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики

ків на підготовку звітності, а також зменшує ризик виникнення помилок і застосування штрафних санкцій. Цей аспект поряд зі зниженням податкового навантаження в багатьох випадках є вирішальним для платника при прийнятті рішення про перехід на ту чи іншу альтернативну систему.

2. Комплексний характер мають інструменти податкового регулювання, які одночасно стосуються декількох основних податків і зборів, створюючи спеціальний режим оподаткування. До них можуть бути віднесені спеціальні податкові режими, що вводяться за територіальною або галузевою ознакою.

2.1. Спеціальні територіальні режими оподаткування як комплексний регулятор. Даний регулятор включає в себе все різноманіття спеціальних (вільних) економічних зон (СЕЗ).

Завдання наукового керівника

на якому варто було б обговорити досвід формування різних економічних зон, поділитися інформацією про особливості та тенденції розвитку СЕЗ Південно-Східної Азії, країн СНД, порівняти з вітчизняною практикою

Всього в світовому економічному просторі існує понад 25 різновидів і функціонує близько 2000 спеціальних економічних зон. В Європі перше місце за кількістю СЕЗ (близько 60) займає Ірландія. В цілому ж, Центр ООН стосовно транснаціональних корпорацій (UNCTC) вважає економічне і кількісне зростання СЕЗ однією з найбільш важливих тенденцій останніх десятиліть ХХ століття.²²¹

Використання таких інструментів може бути спрямоване на вирішення пріоритетних завдань економічного розвитку тих регіонів, які мають істотний потенціал у відповідній сфері (зовнішньоторговельні, рекреаційні зони, зони високих технологій або технопарки), або націлені на вирівнювання регіонального розвитку за рахунок підвищення інвестиційної привабливості депресивних регіонів, що дозволяє вирішити також властиві їм соціальні проблеми.

Особливостями спеціальних режимів оподаткування як комплексних інструментів податкового регулювання є такі:

по-перше, в рамках кожного спеціального режиму застосовується комплекс взаємозалежних податкових пільг, що застосовуються одночасно і стосуються різних податків та зборів. У більшості випадків вони стосуються ПДВ, податку на прибуток, мита і деяких різновидів майнових податків (перш за все, земельного податку);

по-друге, спеціальні податкові режими вводяться на визначений відповідним законодавчим актом період;

²²¹ The Role of Export Processing Zones and Similar Arrangements in Economic Development (UNCTC) // Finance & Development. – 1990. – № 126. – P. 14 – 17.

по-третє, спеціальні режими спрямовані на стимулювання розвитку регіонів або областей за допомогою створення відповідних умов для інтенсифікації інвестиційної та інноваційної (переважно в рамках технопарків) діяльності. Інші цілі податкового стимулювання (наприклад, стимулювання виробництва окремих видів товарів, створення сприятливих умов для окремих соціальних груп платників та ін), які вирішуються шляхом застосування елементних (локальних) інструментів, спеціальним податковим режимам не властиві;

по-четверте, для кожного спеціального податкового режиму встановлюються пріоритетні види і спеціальні умови здійснення підприємницької діяльності (наприклад, обмежується мінімальний обсяг інвестицій), що й обумовлює коло суб'єктів таких спецрежимів;

по-п'яте, для засобів податкового регулювання цієї групи характерним є поєднання власне податкових пільг з іншими заходами неподаткового регулювання підприємницької діяльності.

2.2. Спеціальні галузеві режими оподаткування. Вони, по суті, являють собою комплекс пільг, який вводиться одночасно за кількома різними податками і зборами, і стосуються суб'єктів господарювання однієї галузі або платників податків, які здійснюють певний вид діяльності.

Щодо доцільності застосування комплексних галузевих інструментів податкового регулювання існують різні точки зору.

Завдання наукового керівника

Наведіть якомога більше прикладів вітчизняних інструментів податкового регулювання по кожній групі регуляторів. Зробіть власний висновок, які регулятори в Україні використовуються найбільш активно, а які явно недостатньо. Спробуйте сформулювати причини такого стану

Докази прихильників галузевої податкової підтримки базуються на тому, що в силу певних історичних причин може скластися ситуація, коли відмова від державної підтримки деяких галузей може призвести до втрати економічного і соціального характеру, розмір яких може перевищувати суму наданих пільг. Окремі галузі просто не в змозі існувати самостійно, без державної підтримки, але при цьому мають

виключно важливе значення для підтримки загальної економічної стабільності в державі. До таких галузей можна віднести, наприклад, вугільну промисловість, сільське господарство і деякі інші. Так, зокрема, наявність спеціальних пільгових режимів оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників є звичайним явищем у країнах Євросоюзу.

Інший підхід до цієї проблеми полягає в тому, що результатом державної підтримки є перерозподіл бюджетних ресурсів між секторами економіки. Світовий

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики

досвід свідчить про те, що галузі економіки, які підтримуються державою, в більшості випадків є неефективними. У результаті бюджетні кошти відволікаються на підтримку тих з них, які показують гірші показники діяльності, що є абсолютно нелогічним з макроекономічної точки зору і обмежує можливості стимулювання тих галузей, які визначають конкурентні переваги національної економіки.

Цілком зрозуміло, що наявність податкової підтримки певних галузей робить їх більш привабливими, з точки зору інвестиційного клімату, оскільки вкладення коштів у них, у порівнянні з іншими, дозволяє забезпечити більш високу рентабельність інвестицій. Іншими словами, саме існування галузей зі спеціальними податковими режимами згубно впливає на вільну конкуренцію на ринку, знижуючи мотивацію суб'єктів господарювання до підвищення конкурентоспроможності та ефективності виробничо-господарської діяльності.

Крім того, податкова підтримка окремих галузей, на відміну від підтримки депресивних регіонів, не відповідає вимогам СОТ (див. підрозділ 7.4) і порушує принцип справедливості оподаткування.

Разом з тим світовий досвід оподаткування свідчить про застосування спеціальних галузевих режимів оподаткування у багатьох державах, що розвиваються, і державах з транзитивною економікою. При цьому основна, але важкорозв'язувана, проблема полягає в необхідності обмеження масштабів і тривалості застосування таких інструментів, а також обґрунтованого вибору пріоритетних галузей, що вимагають податкової підтримки.

3. Елементний (локальний) характер мають інструменти податкового регулювання, пов'язані з реалізацією регуляторного потенціалу кожного окремого податку. Назва цієї групи інструментів пов'язана з тим, що в межах кожного податку регулювання може бути здійснене за допомогою зміни характеристик і властивостей елементів податку як економічної категорії.

Існує думка, що податкове регулювання на рівні кожного з податків здійснюється за допомогою податкових пільг, однак навряд чи такий підхід є правильним. Справа в тім, що пільги – це лише один (хоча, безперечно, важливий) різновид локальних інструментів, а регулюючий вплив на рівні окремого податку можуть здійснювати й інші інструменти, вбудовані в його конструкцію.

3.1. Інструменти, пов'язані з об'єктом і предметом оподаткування. Зміна складу об'єкта або предмета оподаткування, безперечно, впливає на економічну поведінку платників податків.

В результаті виведення зі складу об'єкта оподаткування окремих видів діяльності або господарських операцій, їх здійснення стає для платника більш рента-

бельним. Цілком зрозуміло, що, за інших рівних умов, платник податків схильний до вибору такого варіанту господарської поведінки, який забезпечує мінімальний обсяг податкових втрат. Наслідком цього може бути зміна співвідношення видів діяльності, як на рівні платника, так і на макрорівні.

Прикладом такого роду інструментів стосовно специфічних акцизів може служити внесення змін до переліку підакцизних товарів. Розширення цього переліку призведе до збільшення ціни товару, який став підакцизним, що вплине на попит, умови конкуренції та обсяги виробництва.

До групи локальних інструментів податкового регулювання, пов'язаних з об'єктом оподаткування з податку на прибуток підприємств, може бути віднесено, наприклад, виключення з оподаткованого доходу суми коштів або вартості майна, які надходять платнику у вигляді прямих інвестицій або реінвестицій в емітовані ним корпоративні права, що спрямовано на стимулювання залучення інвестицій.

3.2. Визначення складу платників податків. Масштаби податкового регулювання та його ефективність визначаються повнотою охоплення податком потенційних суб'єктів оподаткування. Слід розрізняти встановлений законодавством порядок визначення суб'єктів оподаткування, який є вбудованим в конструкцію податку інструментом, і звільнення від оподаткування окремих груп платників, які відповідають встановленим критеріям, що може бути розцінене як податкова пільга.

Характерною особливістю сучасного ПДВ є встановлення «порогу реєстрації» мінімального обсягу оподатковуваних операцій, при перевищенні якого економічний агент підлягає обов'язковій реєстрації як платник ПДВ. Наявність такого порогу, з одного боку, дозволяє підприємствам з невеликими обсягами діяльності не сплачувати цей податок і не вести трудомісткий податковий облік, але з іншого – робить неможливим для таких осіб компенсацію сум сплаченого ПДВ. Цей інструмент також є елементом конструкції податку і не може бути розцінений як податкова пільга.

3.3. Принципи встановлення та розмір ставки податку як локальний регулятор. Значення ставки податку для податкового регулювання важко переоцінити. На думку Дж. Ван Хорна, професіоналізм законодавця повинен висловлюватися не у винаході нових податкових механізмів, а в умінні знайти оптимальне співвідношення рівнів податкових ставок, адекватне сучасному моменту.²²²

У загальному випадку збільшення податкової ставки стримує дії платників щодо збільшення податкової бази. Зменшення податкових ставок, навпа-

²²² Ван Хорн. Дж. К., Вахович Д. М. (мл.). Основы финансового менеджмента. – 11-е изд. – М., СПб., К.: Вильямс, 2003. – С. 33.

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики

ки, стимулює економічного агента, при інших рівних умовах, до розширення масштабів таких дій, тобто до збільшення податкової бази.

Одним з різновидів цього інструменту є встановлення диференційованих ставок, які дозволяють регулювати податкове навантаження з урахуванням окремих складових об'єкта оподаткування. Диференційовані ставки у світовій практиці оподаткування широко застосовуються в індивідуальному прибутковому податку, податку на прибуток (доходи) корпорацій, ПДВ.

Крім розміру податкових ставок, серйозний регуляторний потенціал закладений в обраному методі їх встановлення. Пропорційні ставки нейтральні щодо платників, які мають різні розміри податкової бази, у них найкраще реалізовані принципи рівнозначності і пропорційності оподаткування. Разом з тим, використання пропорційних ставок у прямих податках входить в протиріччя з принципом справедливості.

Встановлення прогресивних ставок сприяє перенесенню центру тяжіння оподаткування на платників, які мають великі розміри податкових баз. Основна відмінність прогресивних ставок від диференційованих полягає в тому, що різні ставки встановлюються залежно від розміру бази і незалежно від виду об'єкта оподаткування.

У світовій практиці прогресивні ставки найбільш широко застосовуються в оподаткуванні доходів і майна фізичних осіб, оскільки їх використання дозволяє перерозподілити податкове навантаження за принципом «багатий платить податок за бідного».

Пропорційні ставки податку на доходи фізичних осіб застосовуються в даний час такими країнами як Литва (27%), Латвія (23%), Естонія (20%), Словаччина (19%), Румунія (16%), Чорногорія (15%), Чехія (15%), Македонія (12%), Албанія (10%), Болгарія (10%), Монголія (10%). Серед країн СНД, які застосовують пропорційне оподаткування доходів громадян: Україна (15%), Росія (13%), Білорусь (12%), Грузія (12%), Туркменістан (10%), Казахстан (10%), Киргизстан (10%). Разом з тим, використання пропорційних ставок у поєднанні зі значним неоподаткованим мінімумом доходів громадян (стандартним вирахуванням) все ж забезпечує слабку прогресію.

Застосування прогресивного оподаткування прибутку юридичних осіб дискримінує високорентабельні підприємства, у яких зростання прибутку призводить до збільшення податкових ставок. Проте введення прогресивних ставок податків для юридичних осіб може мати і позитивні результати:

по-перше, знижені ставки податку на прибуток (дохід) корпорацій є потужним засобом підтримки малого бізнесу та низькорентабельних підприємств. Саме та-

кий підхід використовується в Нідерландах,²²³ де при основній ставці 34,5 % для підприємств, що одержують оподатковуваний дохід до 22 689 євро, встановлена знижена ставка податку – 29 %;

по-друге, прогресивне оподаткування може бути застосоване як допоміжний антимонопольний механізм (проти дія надмірної концентрації та монополізації виробництва) або в тих випадках, коли держава не зацікавлена у збільшенні певних об'єктів оподаткування. У ресурсному оподаткуванні за допомогою прогресивних ставок можна стримувати зростання споживання окремих видів обмежених або непоновлюваних ресурсів, в оподаткуванні доходів – стримувати збільшення масштабів виробництва і знижувати інвестиційну привабливість окремих галузей або видів діяльності.

Регресивне оподаткування передбачає зниження податкових ставок по мірі збільшення бази оподаткування. Використання такого методу встановлення ставок стимулює платника податків до збільшення податкової бази. На макроекономічному рівні застосування регресивних ставок в оподаткуванні доходів (прибутку) юридичних осіб сприяє економічному зростанню, створенню додаткових робочих місць, концентрації капіталу. Такий метод встановлення ставок стимулює прискорений економічний розвиток суб'єктів підприємницької діяльності, однак регресивні ставки податків призводять до диспропорції в оподаткуванні суб'єктів підприємницької діяльності, оскільки податковий тягар більшою мірою перекладається на низькорентабельні підприємства, що може призвести до їх збитковості і ліквідації. Тим не менше, регресивні ставки податку на прибуток корпорацій все ж таки застосовуються у світовій практиці оподаткування, що, правда, не в чистому вигляді, а в поєднанні з прогресивними (США та Великобританія).

3.4. Інструменти, пов'язані з порядком обчислення податкових зобов'язань. Практично в кожному податку і зборі містяться локальні регулюючі механізми, які стимулюють або стримують певні дії платників за допомогою спеціальних правил обчислення елементів податкових баз і податкових зобов'язань. До них відносяться:

- порядок і масштаби застосування звичайних цін;
- метод податкового обліку;
- механізм зменшення оподаткованого прибутку на суму від'ємної податкової бази минулих податкових періодів (механізм перенесення збитків);
- механізм коригування (приросту або спаду) запасів, який застосовується в разі використання методу податкового обліку «за першою з подій»;

²²³ Kesti Juhani, Editor L.L.M. European Tax Handbook 2004. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2004. – P. 473.

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики

- можливість зменшення суми податку на прибуток, що підлягає сплаті, на суму витрат, пов'язаних зі сплатою інших податків.

Так, наприклад, в Україні передбачено зменшення нарахованої до сплати в бюджет суми податку на прибуток від діяльності, що підлягає патентуванню, на вартість придбаних торгових патентів. Наявність такого механізму зацікавлює платника, який здійснює відповідні види діяльності, у прибутковій роботі, оскільки при недостатньому розмірі прибутку сплачена вартість патентів не може бути йому повною мірою компенсована. А така некомпенсована вартість патентів, по суті, є своєрідним «покаранням» суб'єкта підприємницької діяльності за неотримання ним підприємницького прибутку.

3.5. Податкові пільги. На відміну від проаналізованих вище локальних інструментів податкового регулювання, які вбудовані в конструкцію відповідного податку і є складовими загального порядку оподаткування, податкові пільги є винятком із загального порядку. І цим винятком можуть скористатися лише окремі групи платників, які відповідають встановленим критеріям.

Даний інструмент як податковий регулятор настільки важливий, що на ньому слід зупинитися більш докладно.

В українському податковому законодавстві термін «податкова пільга», хоча й застосовується, але не визначений, що породжує цілу низку проблем. Натомість в Податковому кодексі Російської Федерації відповідне визначення наведене в ст. 56, причому саме на ньому базується більшість трактувань змісту податкової пільги, що містяться в спеціальній літературі як в Росії, так і в Україні. Нагадаємо його.

Пільгами щодо податків і зборів визнаються переваги, що надаються окремим категоріям платників податків і платників зборів, передбачені законодав-

Завдання наукового керівника

Здійсніть пошук різних визначень податкових пільг, спробуйте класифікувати різні підходи до їх трактування, не забуваючи виділити особливість кожного такого підходу. Спробуйте також сформулювати свої переваги до того чи іншого підходу, обґрунтувавши їх. Запропонуйте своє бачення даного поняття. Це може стати елементом наукової новизни Вашої роботи

ством про податки і збори, в порівнянні з іншими платниками податків або платниками зборів, включаючи можливість не сплачувати податок або збір або сплачувати їх у меншому розмірі (ст. 56 ПК РФ).

Різні підходи до визначення поняття «податкова пільга» так чи інакше пов'язані з сумою податків або податкових зобов'язань. Разом з тим такий підхід все-таки не вичерпує всіх переваг, які можуть бути пов'язані з варіативністю в оподаткуванні.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

Так, наприклад, збільшення тривалості податкового періоду при незмінній загальній сумі податкових зобов'язань дозволяє платнику розподілити в часі податкові платежі (що забезпечує більш раціональне використання власних обігових коштів), знизивши адміністративні витрати, пов'язані з декларуванням податкових зобов'язань. Введення касового методу нарахування податкових зобов'язань замість методу «першої події» або методу нарахування також може розглядатися як пільга, оскільки в цьому випадку сплата податку здійснюється з уже отриманої виручки, що дозволяє уникнути відволікання власних обігових коштів платника податку на сплату податку у разі відвантаження продукції з її подальшою оплатою.

Тому термін «податкова пільга» в широкому сенсі може бути визначений як встановлений законодавством виняток із загальних правил оподаткування, який надає платнику можливість зменшити суму податку (збору), що підлягає сплаті, або звільняє його від виконання окремих обов'язків і правил, пов'язаних з оподаткуванням. Результатом застосування пільг може бути як зменшення суми податкових зобов'язань або повне звільнення платника податків від сплати податку, так і поліпшення фінансових показників його діяльності без зміни суми податку (збору), що підлягає сплаті до бюджету.

Як же відрізнити чи є той чи інший регулюючий інструмент податковою пільгою, чи ні? Це не так просто, як здається на перший погляд, оскільки у відповідних статтях національного податкового законодавства, як правило, ці інструменти не ідентифікуються як пільги. Необхідно виділити характерні риси і характерні ознаки податкових пільг у порівнянні з іншими інструментами податкового регулювання (рис. 4.5).



Рис. 4.5. Основні відрізнюючі характеристики податкових пільг

1. *Обмежена сфера застосування.* Податкова пільга – це один з елементів податку як економічної категорії. Кожна з податкових пільг жорстко «прив'язана» до відповідного податку, при цьому сфера її застосування обмежується виключно тим податком або збором, в механізм якого вона вбудована.

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики

2. *Стимулююча спрямованість.* На відміну від інших інструментів податкового регулювання податкові пільги спрямовані виключно на стимулювання або підтримку платників шляхом зменшення їх податкових зобов'язань або створення інших, більш привілейованих в порівнянні з іншими платниками, умов оподаткування.

3. *Екстериторіальність.* Застосування пільг, на відміну від режимів вільних економічних зон, не має спеціальних обмежень за територіальною ознакою. Вони застосовуються на тій території, на якій справляється відповідний податок (на території всієї держави – для загальнодержавних податків і зборів або в межах адміністративно-територіальної одиниці – для місцевих податків і зборів).

4. *Мобільність.* Податкові пільги дозволяють досить оперативно коригувати умови оподаткування з метою забезпечення ефективної реалізації регулюючої функції податків, тобто вони можуть розглядатися як регулюючий податковий механізм тактичного характеру.

Ознаки податкових пільг охарактеризуємо як невід'ємні істотні властивості універсального характеру, за наявності повної сукупності яких у національній законодавчій практиці з усієї сукупності інструментів, що забезпечують податкові преференції, можна ідентифікувати податкові пільги.

Отже, у сучасній практиці оподаткування можна виділити такі ознаки податкових пільг (рис. 4.6), які в деяких країнах, наприклад, в РФ, закріплені на законодавчому рівні.²²⁴

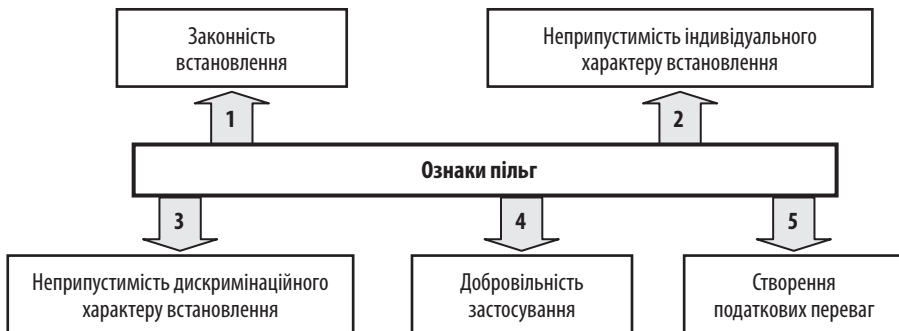


Рис. 4.6. Ознаки податкових пільг, що встановлені російським законодавством

По-перше, це законність їх встановлення. Зокрема, в Україні податкові пільги за загальнодержавними податками і зборами встановлюються і скасовуються

²²⁴ Майбуров И. А. Сущность и классификация налоговых льгот // Налогообложение: проблемы науки и практики – 2008. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2008. – С. 93 – 112.

законодавчими актами в сфері оподаткування та актами органів місцевого самоврядування (в межах сум податків і зборів, що надходять в місцеві бюджети). Стосовно місцевих податків пільги можуть встановлюватися як у відповідному законодавчому акті, так і в нормативно-правових актах місцевих рад. Такий підхід закріплено в Законі України «Про систему оподаткування»

По-друге, неприпустимість індивідуального (персоніфікованого) характеру встановлення пільг. Пільги індивідуального характеру, які є явним наслідком лобіювання приватних інтересів в законодавчій владі, спотворюють принцип справедливості оподаткування та в світовій практиці вважаються грубим порушенням.

По-третє, неприпустимість дискримінаційного характеру встановлення пільг. Так, відповідно до ст. 3 Податкового кодексу РФ не допускається встановлення податкових пільг залежно від форми власності, громадянства фізичних осіб або місця походження капіталу.

По-четверте, добровільність застосування пільг, тобто можливість вільного вибору платником податків застосовувати чи не застосовувати встановлену пільгу. В українському податковому законодавстві відповідна норма відсутня. А, наприклад, в РФ дане положення сформульовано досить оригінально (ст. 56 ПК РФ) – не у формі згоди, як це зазвичай прийнято, а у формі заперечення (відмови): платники податків мають право відмовитися від використання пільги або призупинити її використання на один або кілька податкових періодів. З такого формулювання слідує, що платнику податків не потрібно повідомляти податковий орган про свою згоду скористатися пільгою, але необхідно певним чином позначити свою відмову. Відмова ця необхідна для того, щоб не виникала можливість у платника податків пред'явити в подальшому вимогу про повернення (зalicу) з бюджету переплачених сум податку у зв'язку з незастосуванням пільги в окремому податковому періоді.

Вкрай важливим проявом цієї ознаки є віднесення пільги російським законодавством до прав, а не до обов'язків платника податків. Відповідно до ст. 21 ПК РФ платник податків має право використовувати податкові пільги при наявності підстав і в порядку, встановленому законодавством про податки і збори. Дане положення дуже важливе. Сам факт наявності пільги в законі не призводить до автоматичного її використання платником податків: йому для цього необхідна наявність відповідних підстав.

З іншого боку це положення свідчить про те, що встановлене право платника податку не пов'язане з отриманням будь-якого спеціального дозволу податкового органу. Якщо існує пільга і є підстави, тоді платник податків має право нею скористатися. Якщо ж податковий орган має протилежну думку, він має право

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики

вимагати від платника податків пояснення та документи, що підтверджують правильність обчислення і своєчасність сплати податків.

По-н'яте, створення податкових переваг через надання пільг. Дана ознака є однією з найважливіших при визначенні сутності і складу пільг, вона витікає з самого визначення цього терміну. На підставі цієї ознаки склад фактичних податкових пільг буде істотно ширше їх законодавчо встановленого переліку.

Різноманіття цілей державної податкової політики і шляхів їх досягнення є передумовою різноманіття податкових пільг, що мають різний характер і різні форми прояву.

Загальні підходи до класифікації податкових пільг за критеріями сфери та напрямку (з урахуванням того, що пільги не можуть мати стримуючого характеру) впливу відповідають описаним підходам до класифікації інструментів податкового регулювання (див. рис. 4.3). Класифікацію податкових пільг за іншими критеріями представимо в *табл. 4.1*.

Таблиця 4.1

Класифікація податкових пільг

Класифікаційна ознака	Види податкових пільг
За цільовим використанням вивільнених коштів	<ul style="list-style-type: none">▪ цільові▪ нецільові
За суб'єктами впливу	<ul style="list-style-type: none">▪ такі, що надаються кінцевому споживачеві (стимулювання споживання)▪ такі, що надаються економічним агентам, які не є кінцевими споживачами (стимулювання виробництва і розподілу)
За періодом дії	<ul style="list-style-type: none">▪ пільги, період застосування яких не визначено▪ пільги, період застосування яких визначено
За компетенцією встановлення та масштабом застосування	<ul style="list-style-type: none">▪ загальнодержавні (федеральні)▪ регіональні (в країнах з федеральним устроєм)▪ місцеві
За елементами податку (формою надання)	<ul style="list-style-type: none">▪ звільнення від оподаткування окремих категорій платників податків▪ зменшення об'єкта оподаткування▪ зменшення (обмеження) податкової бази▪ застосування спеціальних методів податкового обліку;▪ збільшення податкового (звітного) періоду;▪ зменшення суми податку, що підлягає сплаті до бюджету▪ розстрочка і відстрочка сплати податків (зборів).

- З точки зору *цільового використання коштів*, що залишаються у платника податку внаслідок застосування податкових пільг, останні поділяються на цільові і нецільові.

Цільові пільги надаються за умови використання коштів, які вивільнюються, виключно на ті цілі, які визначені відповідним законодавством. До цієї групи у світовій практиці оподаткування зазвичай відносяться пільги інвестиційної та інноваційної спрямованості, пільги, пов'язані з екологією і раціональним використанням енергоресурсів.

Нецільові пільги не передбачають конкретних напрямів використання коштів, що вивільнюються. Найчастіше подібні пільги пов'язані з необхідністю розв'язання будь-яких соціальних завдань.

У загальному випадку більш ефективними, з позиції результатів податкового регулювання, є цільові пільги, тому в тих випадках, коли це можливо, доцільним вважається законодавче обмеження можливих напрямів використання недоотриманих бюджетом коштів.

- З точки зору *суб'єктів впливу*, податкові пільги можуть бути поділені на дві групи. Перша з них містить пільги, що надаються безпосередньо кінцевому одержувачу, а друга – пільги, що надаються виробникам товарів (робіт, послуг) або економічним агентам, які приймають участь в процесі реалізації таких товарів, робіт, послуг кінцевому споживачеві. В останньому випадку має місце непряме надання податкових пільг, тобто стимулювання споживання через виробництво і розподіл.

Завдання наукового керівника

Спробуйте доповнити представлені класифікації додатковими ознаками. Це може бути «форма подання», «механізм надання» та інше. Не забудьте сформулювати цільове призначення розробленої Вами класифікації. Це може стати елементом новизни Вашої роботи

Так, наприклад, у разі необхідності здевелювання цільових кредитів для окремих категорій платників (кредит під інноваційні програми, що надається суб'єктам підприємницької діяльності, або іпотечний кредит) можливі два різних варіанти податкового регулювання. *По-перше*, можна надати пільгу комерційним банкам (наприклад, у вигляді звільнення від оподаткування прибутку, одержуваної від таких операцій), а *по-друге*, можна надати пільгу

фізичним особам – отримувачам цих кредитів – у вигляді зменшення об'єкта оподаткування з ПДФО на суму витрат, пов'язаних з виплатою відсотків за кредит.

Іншим прикладом такої ситуації є стимулювання податковими методами споживання продуктів дитячого харчування. Ця мета може бути досягнута як шляхом стимулювання виробництва (звільнення від оподаткування прибутку виробників дитячого харчування) та продажу (звільнення від ПДВ операцій поставки таких

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики

товарів), так і шляхом стимулювання покупки (можна передбачити варіант зменшення загального оподаткованого доходу одного з батьків на документально підтверджену величину витрат на придбання таких продуктів).

При виборі конкретного варіанту податкового регулювання в таких випадках загальним правилом є пріоритет у наданні пільги кінцевому споживачеві, тому що інтереси виробника далеко не завжди відповідають поставленому завданню. Однак у кожному конкретному випадку потрібен детальний аналіз усіх варіантів надання податкової пільги, тому що в багатьох випадках «вузьким місцем» є не кінцеве споживання, а виробництво або торгівля.

- Залежно від *періоду дії* (хоча оперативний характер локальних пільг як інструменту податкового регулювання визначає відповідний часовий інтервал їх застосування, після якого вони повинні бути скасовані як такі, що виконали своє призначення) всі податкові пільги можуть бути розділені на пільги з невизначеним періодом дії та пільги тимчасового характеру, тобто з певним періодом дії.

Як правило, пільги, що встановлюються в законодавчому акті в момент його прийняття, не мають часових обмежень, і саме такі податкові пільги можуть бути віднесені до першої групи. Пільги другої групи спочатку встановлюються на певний період часу, хоча подальше продовження цього періоду – звичайна практика.

- За *компетенцією встановлення та масштабами застосування* податкової пільги в загальному випадку поділяються на загальнодержавні та місцеві, а у разі федерального устрою держави – федеральні, регіональні та муніципальні (місцеві). Перші встановлюються на державному рівні актами законодавства та діють на території всієї країни. Регіональні та муніципальні вводяться відповідними органами суб'єкта Федерації та місцевого самоврядування в межах їх компетенції на обмеженій території. У більшості податкових систем гранична величина таких пільг обмежується сумою коштів, що надходять до місцевого бюджету від справляння відповідного податку чи збору.
- Останньою з наведених класифікаційних ознак є *зв'язок пільги з іншими елементами податку*. Певною мірою такий підхід відповідає класифікації податкових пільг за формою їх надання. З цієї точки зору можна виділити вісім груп податкових пільг. Розглянемо їх трохи докладніше.

1. Звільнення від оподаткування окремих категорій платників податків – це пільга, що надається стосовно елемента «суб'єкт оподаткування». Сфера застосування цих пільг досить широка – вони зустрічаються в більшості європейських податкових систем.

Найбільш затребуваним різновидом пільг цієї групи є «податкові канікули», які являють собою звільнення певних груп платників від оподаткування на певний період. Призначення цієї пільги – надання податкової підтримки окремим секторам економіки чи галузям, а також стимулювання інвестицій та інновацій.

2. Зменшення об'єкта оподаткування – це група пільг, яка передбачає виключення з об'єкта оподаткування окремих його елементів, які не враховуються при подальшому обчисленні податкових зобов'язань.

Як приклад таких пільг можна привести перелік операцій, звільнених від ПДВ. До цієї групи також може бути віднесено, наприклад, звільнення від оподаткування прибутку, отриманого підприємствами та організаціями громадських організацій інвалідів (при дотриманні встановлених обмежень).

3. Зменшення податкової бази (вирахування). На відміну від попередньої групи податкових пільг зменшення податкової бази не пов'язане з будь-якими конкретними елементами об'єкта. Мова йде про вирахування з податкової бази визначених законодавством сум. Різновидами таких пільг є:

по-перше, встановлення неоподаткованого мінімуму податкової бази. Сутність цієї пільги полягає в тому, що з податкової бази виключається однакова для всіх або диференційована за групами платників сума. Найчастіше така пільга застосовується в оподаткуванні доходів (переважно громадян, але іноді і юридичних осіб) та майна. Певною мірою введення такої пільги пов'язане з реалізацією принципу справедливості в оподаткуванні;

по-друге, встановлення неоподаткованого максимуму податкової бази. Її зміст полягає в тім, що база оподаткування зменшується на суму, що перевищує граничну величину. Пільги такого роду застосовуються в тому випадку, коли держава зацікавлена у збільшенні податкової бази. Найчастіше вони встановлюються стосовно обов'язкових платежів у соціальні фонди соціального страхування для стимулювання легалізації заробітної плати найманих працівників;

по-третє, виключення з податкової бази визначених законодавством сум. Прикладом такої пільги є зменшення загального місячного оподаткованого доходу, що застосовується в українському податку з доходів фізичних осіб на суму податкової соціальної пільги, яка прийшла на зміну неоподаткованому мінімуму доходів громадян і розмір якої визначається в залежності від соціального статусу працівника, але тільки в межах встановленого рівня доходу;²²⁵

по-четверте, зменшення податкової бази шляхом виключення з неї суми фактично понесених платником витрат певного виду. У міжнародній податковій тер-

²²⁵ Иванов Ю. Б., Майбуров И. А. Системы налогообложения Украины и России: структура, проблемы, тенденции развития. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2009. – С. 179 – 181.

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики

мінології такі пільги отримали назву «податкова знижка». В оподаткуванні прибутку до таких пільг можуть бути віднесені передбачені законодавством варіанти виключення з оподатковуваного прибутку витрат, не пов'язаних з господарською діяльністю платника. У російському ПДФО до розглянутої підгрупи можуть бути віднесені пільги у вигляді спеціальних податкових відрахувань, суть яких полягає саме у зменшенні розміру оподатковуваного доходу на суму фактично понесених платником витрат на певні цілі.

Завдання наукового керівника

Для кожної групи податкових пільг наведіть якомога більше відповідних прикладів вітчизняних пільг, оцініть сферу та масштаб їх застосування. Зробіть власний висновок про переважне застосування у вітчизняній практиці тих чи інших груп податкових пільг, обґрунтуйте подібні переваги законодавців

4. Зменшення податкових ставок. У світовій практиці подібна пільга зустрічається досить часто, причому найбільш поширеним її варіантом є застосування у встановлених випадках ставки, зменшеної на 50 % (хоча зменшена ставка може бути встановлена й в абсолютному вимірі: головне – вона має бути нижчою за базову ставку податку. Популярність такої пільги пов'язана з «прозорістю» її застосування і простотою адміністрування. Як правило,

пільга у вигляді зменшення ставки податку на прибуток слідує за податковими канікулами.

5. Застосування спеціальних методів податкового обліку. Надана певним групам платників податків можливість зміни методу податкового обліку в загальному випадку може розглядатися як пільга, оскільки вона передбачає виключення із загального правила.

Як приклад можна привести право платника ПДВ, обсяг оподатковуваних операцій якого не перевищує величини порогу обов'язкової реєстрації, за власним бажанням вибирати касовий метод ведення податкового обліку замість методу «за першою подією». Використання касового методу дозволяє такому платнику податків відстрочити частину податкових зобов'язань до моменту їх оплати, запобігаючи передчасному відволіканню обігових коштів.

6. Збільшення податкового (звітного) періоду. Для платника податків короткострокові податкові періоди означають, *по-перше*, необхідність постійного резервування коштів для здійснення поточних податкових платежів, а *по-друге*, додаткові витрати (і коштів, і часу), пов'язані з необхідністю частого складання та подання податкової звітності. Тому дозвіл певній групі платників використовувати більш тривалий податковий період може бути розцінений як податкова пільга.

У світовій практиці оподаткування пільги такого виду використовуються для деяких груп платників податків у ПДВ (як правило, в залежності від обсягу оподатковуваних операцій), податку на прибуток (для сільськогосподарських товаровиробників, які відповідають встановленим критеріям).

7. *Зменшення суми податку, що підлягає сплаті.* Ця група пільг пов'язана з порядком визначення суми податку, що перераховується до бюджету. Пільги такого роду поділяються на дві підгрупи.

Перша з них передбачає виключення з обчисленої суми податку будь-якої її частини. Ця частина може бути встановлена як у відсотковому вираженні від суми податку (у більшості випадків – до 50 %), так і в абсолютному вираженні.

Прикладами таких пільг є: знижка (до 10 %) за дострокову сплату податку, що застосовувалася в деяких європейських державах, та передбачене антикризовою програмою США зменшення суми корпоративного прибуткового податку на фіксовану суму за кожне робоче місце. В українському податковому законодавстві існує пільга з податку з власників транспортних засобів у вигляді звільнення деяких груп платників від сплати 50 % суми податку.

До *другої* підгрупи може бути віднесене зменшення суми податку, що підлягає сплаті, на величину понесених платником цільових витрат. У світовій практиці такі пільги отримали назву «податкового кредиту». У порівнянні зі зменшенням об'єкту або бази оподаткування податковий кредит більш сприятливий для платника, оскільки його витрати зменшуються на повну суму наданого звільнення. Пільга у вигляді податкового кредиту широко застосовується за кордоном для стимулювання інвестиційної та інноваційної діяльності. Цей вид пільги може бути використаний також для стимулювання діяльності, пов'язаної із здійсненням природоохоронних заходів, вирішенням соціальних завдань (наприклад, створення нових робочих місць, у тому числі для інвалідів, розвиток соціальної інфраструктури підприємств і т. п.).

У світовій практиці як податкові пільги застосовуються два види податкового кредиту.

Простий (об'ємний) податковий кредит передбачає зменшення суми податку на повну суму понесених цільових витрат або її частину.

Прирісний податковий кредит передбачає зменшення суми податку на повну або часткову суму приросту відповідних витрат у звітному періоді по відношенню до встановленої бази (наприклад, середньорічні фактичні витрати минулих періодів або середньогалузеві витрати, приведені до фактичного обсягу діяльності).

Простий податковий кредит стимулює будь-які витрати, які здійснюються підприємством в обраному напрямку, а прирісний – тільки збільшення цих ви-

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики

трат. Тому за кордоном часто обидва види податкового кредиту використовуються одночасно.

8. *Відстрочення та розстрочення сплати податкових зобов'язань.* У загальному випадку відстрочення та розстрочення сплати податку є не пільгою, а механізмом податкового адміністрування, що застосовуються на договірних засадах для підтримки конкретних платників податків, фінансовий стан яких не дозволяє в повній мірі і своєчасно сплатити суму податку. Суть такої зміни умов оподаткування полягає в зміні строків сплати суми податку (за наявності законодавчо встановлених умов) на принципах кредитування (платність, терміновість, зворотність), що не тільки не зменшує суму податкового зобов'язання, але збільшує її за рахунок необхідності сплати відсотків. Разом з тим відстрочення (розстрочення) податкових зобов'язань може розглядатися і як пільга в тому випадку, якщо воно є винятком із загальних правил. Так, пільгою є надання відстрочення (у вигляді податкового векселя) сплати імпортного ПДВ, що вводиться для певних груп платників (наприклад, суб'єктів технопарків) або для імпортерів певних товарів.

Слід підкреслити, що різноманітність існуючих податкових пільг дозволяє досить ефективно впливати на платників податків, коригуючи їх господарське поведіння для досягнення економічних і соціальних цілей держави.

У той же час застосування податкових пільг як інструменту державного податкового регулювання має і серйозні недоліки, до яких слід віднести наступні:

- використання податкових пільг входить у конфлікт з принципом обов'язковості оподаткування. Необгрунтоване розширення податкових пільг серйозно звужує податкову базу і несправедливо перекладає податковий тягар на більш ефективні підприємства, які не користуються податковими пільгами;
- надання податкових пільг призводить до нерівності платників з точки зору їх конкурентних позицій. Справа в тому, що наявність у платника податкових пільг, якими не можуть скористатися конкуренти, є конкурентною перевагою, що зароблено не самим платником, а надане йому державою. Іншими словами, надаючи окремим платникам або групам платників податкові пільги, держава втручається в конкурентну боротьбу, порушуючи ринкову рівновагу, що дестабілізує ситуацію на ринку;
- податкові пільги є найбільш нестабільним елементом податкової системи, вони постійно змінюються і переглядаються, в результаті структура податкової системи може бути перевернута, а планування і прогнозування податкових надходжень для держави і податкових платежів для платників, істотно ускладнюються.

На закінчення відзначимо, що ефективне регулювання економічних і соціальних процесів за допомогою податкових пільг можливо й виправдано. Але вимагає при цьому серйозного наукового обґрунтування з позиції системного підходу доцільності їх застосування в кожному конкретному випадку, а також оцінки порівняльної ефективності досягнення поставлених цілей за допомогою різних варіантів їх надання і в поєднанні з іншими інструментами державного регулювання.

4.3. Податкове стимулювання інноваційно-інвестиційних процесів

Виключення не завжди підтверджують старі правила.
Вони можуть бути й провісниками нового правила.

М. Ебнер-Ешенбах

Давно вже не ставиться під сумнів аксіома сучасного соціально-економічного розвитку, коли темпи цього розвитку значною мірою визначаються інвестиціями, а його якість – масштабами інноваційної діяльності та пов'язаних з нею науково-дослідних і дослідно-конструкторських розробок (НДДКР).

Саме тому, починаючи з 70-х рр. ХХ століття у світовій практиці найбільш активно розвивався інвестиційно-інноваційний напрям податкового стимулювання. Однією з ключових цілей податкових реформ, здійснених в цей період провідними промислово розвиненими країнами, було створення дієвих податкових важелів стимулювання інвестиційної активності.²²⁶ Дещо пізніше, починаючи з 90-х рр., у податковій політиці цих країн стався поворот від податкового стимулювання інвестицій взагалі до податкового стимулювання інвестиційно-інноваційної діяльності. При цьому основні з інструментів податкової підтримки інвестицій, які добре зарекомендували себе, були переорієнтовані на стимулювання інноваційних процесів.

Слід зауважити, що спектр інструментів інноваційної спрямованості трохи ширше і включає в себе не тільки інструменти стимулювання інвестицій, що традиційно застосовуються, але і цілий ряд специфічних інструментів, спрямованих на підтримку інноваційних підприємств, а також на розвиток науково-технічного забезпечення інноваційної діяльності.

У сучасній податковій теорії переважає негативне ставлення в цілому до податкових пільг, в усякому разі, таке враження склалося в авторів. Разом з тим досвід розвитку податкових систем європейських країн свідчить про те, що на тлі загального зниження кількості податкових пільг податкові стимули інвестиційної

²²⁶ *Караваева И. В.* Налоговое регулирование рыночной экономики: Учеб. пособие. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – С. 35.

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики

Завдання наукового керівника

У податковій системі України також існують пільги та інші інструменти податкового регулювання, прямо або опосередковано спрямовані на стимулювання інноваційної діяльності. Виділіть їх, проаналізуйте механізм дії, якісно оцініть їх затребуваність і результативність

та інноваційної діяльності не тільки зберігають своє становище, але і переходять у розряд найбільш важливих і розповсюджених механізмів податкового регулювання.

Вимагає розуміння той факт, що специфіка інноваційної діяльності як об'єкту податкового регулювання визначається особливостями окремих етапів життєвого циклу інновацій (рис. 4.7).

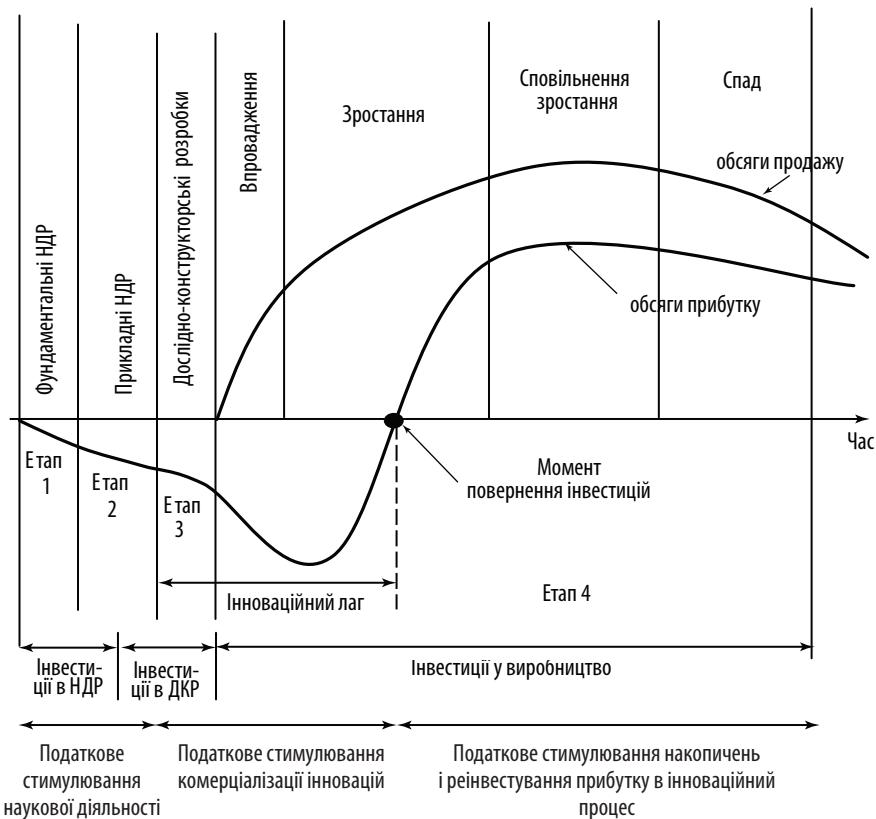


Рис. 4.7. Напрями податкового стимулювання інновацій на різних етапах життєвого циклу інноваційного процесу²²⁷

²²⁷ Загорський В. С., Иванов Ю. Б., Иванченко А. С. Особенности применения инструментов льготного налогообложения для стимулирования инноваций // Инновации: проблемы науки и практики – 2007: Монография. – Х. : ВД «ИНЖЕК», 2007. – С. 93.

Основні інструменти податкового стимулювання інвестиційної та інноваційної діяльності, що застосовуються у світовій практиці, пов'язані з прямими податками – податком на прибуток (доходи) підприємств та податком на доходи фізичних осіб (рис. 4.8). Одним з небагатьох винятків з цього загального правила є спеціальні податкові режими інноваційної діяльності в технопарках, де поряд з пільгами стосовно прямих податків можуть використовуватися пільги з ПДВ, мита, платежів (податків) на соціальне страхування.

Податкові пільги, що надаються інноваційним організаціям, включають в себе спеціальні пільги для таких платників, а також пільги, які успішно виправдали себе як засоби податкової підтримки реалізації інноваційних проектів неспеціалізованими підприємствами.

Слід зазначити, що всі інноваційні пільги можуть бути розділені на дві групи:

- *прямі пільги*, безпосередньо спрямовані на стимулювання інноваційної активності;
- *непрямі пільги*, спрямовані на інші цілі, наприклад, на залучення інвестицій, створення нових робочих місць і т. п., при застосуванні яких стимулювання інновацій виступає одним з можливих додаткових ефектів.

Охарактеризуємо трохи докладніше конкретні інструменти пільгового оподаткування інновацій, представлені на рис. 4.8.

Податкові канікули. В залежності від завдань, що вирішуються в процесі податкового регулювання, податкові канікули можуть надаватися всім суб'єктам господарювання незалежно від виду господарської діяльності, яка ними здійснюється, або тільки тим платникам, які за певними ознаками (наприклад, структурою видів діяльності) відповідають встановленим пріоритетам. Залежно від масштабів застосування податкові канікули можуть застосовуватися до прибутку від усієї діяльності платника податків або тільки до

тієї її частини, яка пов'язана з предметом стимулювання (конкретний інвестиційний або інноваційний проект).

Завдання наукового керівника

Дослідіть переваги і недоліки податкових канікул. Обґрунтуйте власну думку, чи може бути доцільним використання даної пільги для стимулювання інновацій і як мають бути встановлені параметри застосування цієї пільги для мінімізації негативних її проявів?

У Європі масштаби застосування цієї пільги невеликі – вона використовується лише трьома країнами.²²⁸ В Угорщині податкові канікули передбачені для венчурних підприємств (6 років без будь-яких додаткових умов), в Маке-

²²⁸ Kesti Juhani, Editor L.L.M. Вказана праця. Р. 220, 301, 442..

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики

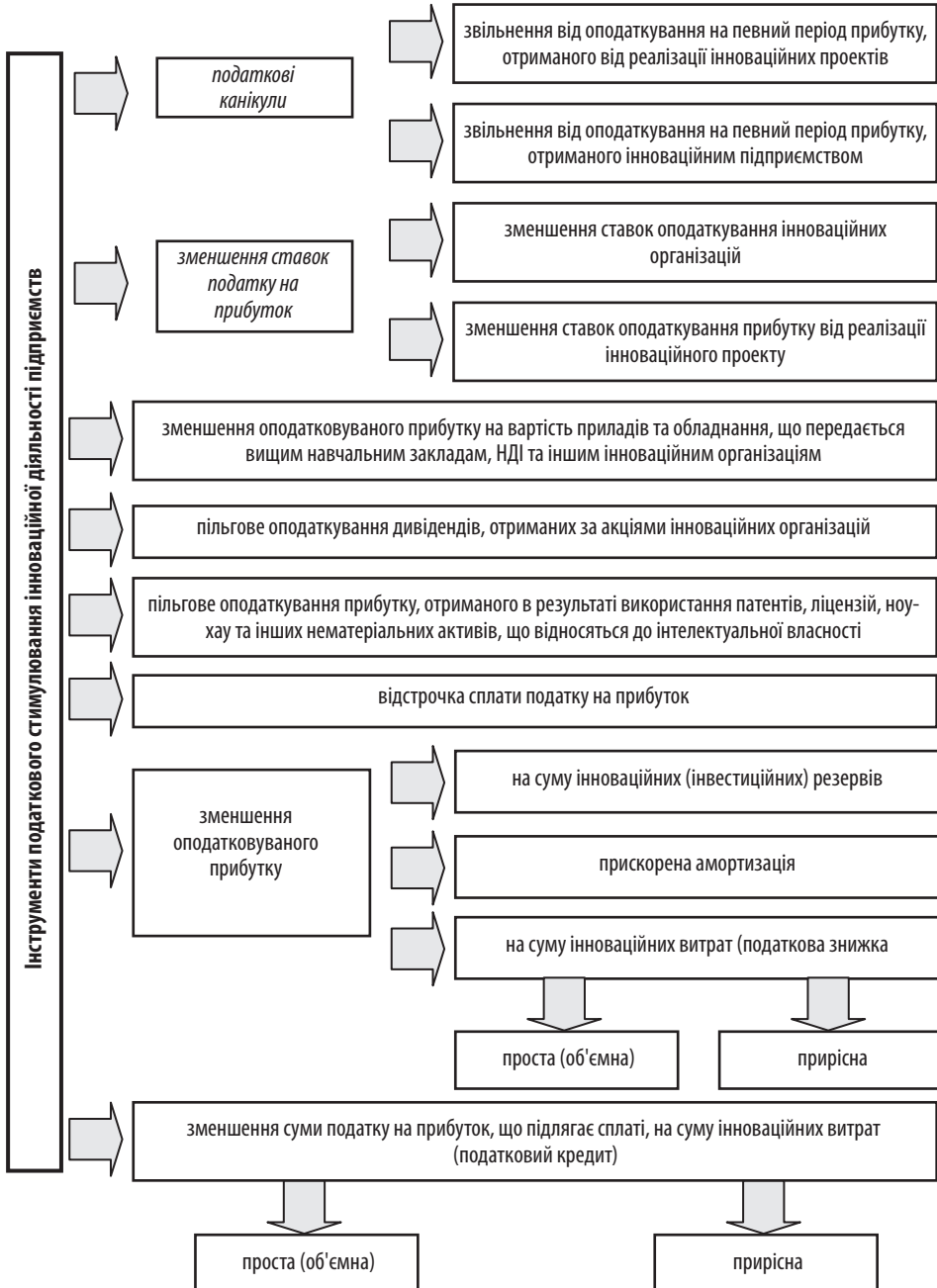


Рис. 4.8. Інструменти податкової підтримки інновацій та інвестицій, що застосовуються у світовій практиці оподаткування

донії – для підприємств з іноземними інвестиціями (3 роки при частці іноземних інвестицій, що перевищує 20 %).

Єдина держава, де ця пільга прямо пов'язана з інноваціями, – Франція. Там інноваційні (у яких частка інноваційної діяльності не менше 15 %) малі та середні підприємства мають право на трирічні податкові канікули за дотримання двох додаткових умов. *Перша* з них пов'язана зі структурою статутного фонду (частка вкладів фізичних осіб має бути більше 50 %), а *друга* – з тривалістю існування підприємства (не менше 8 років).

Податкові канікули в частині оподаткування прибутку від реалізації інвестиційних та інноваційних проектів застосовувалися до 2005 р. в Україні в рамках спеціальних податкових режимів територіальної спрямованості. Їх тривалість встановлювалась для кожної спеціальної економічної зони (СЕЗ), але в середньому вона складала три роки.

Серйозним недоліком податкових канікул як інструменту стимулювання інвестицій та інновацій є те, що звільнення від оподаткування застосовується саме в той час, коли проект ще не в змозі принести очікуваний прибуток (тобто звільняти від оподаткування ще практично нічого), а перенесення збитків на майбутні податкові періоди механізмом податкових канікул не передбачене. З цієї точки зору більш прийнятним для платників є застосування вільних від цього недоліку варіантів інноваційних податкових пільг: податкової знижки або податкового кредиту.

Зменшення ставок податку на прибуток. Застосування зменшених ставок податку на прибуток може бути використано у податковій підтримці інновацій у двох варіантах.

1. Зниження ставок податку на прибуток інноваційних підприємств та організацій. Ця пільга досить проста у використанні, цілком логічна і прозора.

У світовій практиці оподаткування є декілька прикладів застосування знижених ставок податку на прибуток для інноваційних підприємств і організацій. Так, повне звільнення від оподаткування прибутку науково-дослідних підприємств та організацій без обмеження часу дії цієї пільги застосовується в Туреччині, але обов'язкова умова при цьому – дослідження повинні бути виключним видом діяльності таких суб'єктів інноваційного процесу. Повне звільнення від податку на прибуток в Греції мають проектні та конструкторські фірми, які виконують проекти за межами країни. У Франції така пільга для інноваційних підприємств є цілком логічним продовженням податкових канікул: протягом двох наступних років податок сплачується за вдвічі меншою ставкою.

Разом з тим, введення знижених ставок на прибуток інноваційних організацій потребує вирішення декількох досить складних проблем. Крім необхідності

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики

чіткого й однозначного переліку критеріїв суб'єктів пільгового оподаткування інноваційних підприємств (що необхідно для будь-яких пільг, встановлених для окремих категорій платників), необхідно також забезпечити наукове обґрунтування розміру зниження ставки податку (щодо базової ставки) і доцільного періоду її застосування.

2. *Зменшення ставок оподаткування прибутку, отриманого від реалізації інноваційного проекту.* Характерною особливістю застосування такого варіанту пільги є необхідність ведення окремого податкового обліку витрат і результатів реалізації інноваційного проекту, що створює додаткові складності як в організації податкового обліку у платника податків, так і в податковому адмініструванні. Найбільш доцільний варіант її введення – після закінчення дії податкових канікул. Зауважимо, що саме такий порядок стимулювання інвестицій діяв в Україні до 2005 р. в рамках спеціальних режимів оподаткування проектів, які здійснювалися суб'єктами СЕЗ та територій пріоритетного розвитку.²²⁹

Зменшення оподаткованого прибутку на суму вартості приладів та обладнання, переданих вищим навчальним закладам, НДІ та іншим інноваційним організаціям можна розглядати як специфічну пільгу.

У звичайних умовах безоплатне отримання товарно-матеріальних цінностей збільшує базу оподаткування з податку на прибуток. Застосування такої специфічної податкової знижки дає можливість збільшити обсяг власних коштів інноваційної організації, що, безумовно, є позитивним моментом. Однак у випадку її введення доцільно встановлювати обов'язкову умову цільового використання вивільнених коштів.

Пільгове оподаткування дивідендів, отриманих за акціями інноваційних організацій. Введення такої пільги зацікавлює інвесторів вкладати кошти саме в спеціалізовані інноваційні організації, оскільки такі вкладення, у порівнянні з інвестиціями в статутні фонди інших організацій, дає більш високу віддачу. Ця пільга досить легко реалізується при оподаткуванні сум дивідендів, що виплачуються, у джерела доходу. Якщо ж дивіденди підлягають оподаткуванню у їх одержувача, застосування цієї пільги вимагає диференціації порядку їх оподаткування в індивідуальному та корпоративному прибутковому податках. Разом з тим, пільгове оподаткування дивідендів є ефективним за умови високого ступеня розвитку корпоративних відносин в інноваційному секторі економіки.

Пільгове оподаткування прибутку, отриманого в результаті використання нематеріальних активів. Використання цього регулюючого інструменту ство-

²²⁹ Иванов Ю. Б. Тищенко А. Н. Вказана працяю – С. 254.

рює зацікавленість у власників нематеріальних активів у наданні об'єктів інтелектуальної власності в користування іншим економічним агентам, що сприяє розширенню масштабів і збільшенню швидкості впровадження інновацій на рівні всієї національної економіки.

У європейському податковому законодавстві найбільш поширеним є повне звільнення резидентів від податку, що утримується з сум роялті, що виплачуються, (виняток становлять Португалія – 15 % і Латвія – 5 %) і зменшення ставки податку у разі виплати роялті нерезидентам (так, наприклад, в Іспанії – 25 % при базовій ставці 35%, у Бельгії – 15 % при базовій ставці 33 %).²³⁰

Зменшення оподаткованого прибутку на суму внесків у спеціальні резервні фонди також розглядається як податкова пільга. Податковим законодавством більшості країн – «старих» членів ЄС (10 з 15) передбачена можливість створення в безподатковому режимі спеціальних фондів реінвестиційного призначення. Хоча сама мета створення таких фондів пов'язана з інвестиційними процесами незалежно від об'єктів інвестування, ця пільга досить легко може бути трансформована для стимулювання інвестицій в інноваційні проекти.

Прискорена амортизація. Механізм впливу прискореної амортизації на інвестиційну активність підприємства полягає в тому, що спеціальні методи нарахування, підвищені норми або скорочений (у порівнянні зі звичайним порядком) період амортизації дозволяють платнику збільшити в кожному податковому періоді використання таких основних фондів суми нарахованої амортизації, що зменшує податкову базу. Прискорена амортизація застосовується в оподаткованні прибутку підприємств переважної більшості європейських країн, але для стимулювання інновацій цей механізм використовується поки що обмежено.

Слід відзначити позитивний досвід:²³¹

Бельгії, де нематеріальні активи, які використовуються в дослідженнях і розробках амортизуються за ставкою 33,3 % замість 20 %-ї ставки в інших випадках;

Фінляндії, де прискорені норми амортизації встановлені для малих і середніх підприємств, які освоюють нову продукцію;

Данії, де вартість обладнання та машин, що використовуються у НДДКР, може бути віднесена на зменшення бази оподаткування податком на прибуток у тому податковому році, в якому вони були придбані;

²³⁰ Іванов Ю. Б. Оподаткування та інноваційна діяльність // Інновації: проблеми науки і практики: Монографія. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2006. – С. 44.

²³¹ Kesti Juhani, Editor L. L. M. Вказана праця.

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики

Нідерландів, де 100 %-ва норма амортизації передбачена в перший рік експлуатації для капітальних активів інноваційного напрямку та інноваційних технологій у формі нематеріальних активів;

Люксембургу, де прискорена амортизація застосовується для обладнання, що використовується в дослідженнях і розробках (термін застосування підвищених норм – 4 роки, а списання не можуть перевищувати 40 % від залишкової вартості об'єкта);

Португалії, де щорічні витрати на НДДКР амортизуються за ставкою 33 %.

Серед пільг цієї групи слід виділити прискорену (в т. ч. і 100 %-у) амортизацію нематеріальних активів, яка застосовується, зокрема, в Данії, де патенти і ноу-хау списуються на витрати в рік їх придбання.

Відстрочення сплати податку на прибуток, отриманий в результаті реалізації інвестиційного або інноваційного проекту. Суть такої пільги (яка в українському податковому законодавстві за аналогією з російським, отримала не зовсім коректну назву «інвестиційний податковий кредит») полягає в платному перенесенні термінів сплати податку на прибуток від реалізації проекту на майбутні податкові періоди.

Слід підкреслити, що широкого розповсюдження у світовій практиці стимулювання інновацій ця пільга не отримала, оскільки її дія починається тільки тоді, коли платник вже самостійно «впорався» з основними витратами з інноваційного проекту і вже почав отримувати прибуток, тобто може самостійно, без державної підтримки, сплачувати податок. У той же час, вона може бути доцільною за умови цільового використання коштів на інвестиції в інші інноваційні проекти.

Зменшення податкової бази на суму інноваційних витрат капітального характеру (інвестиційна податкова знижка). Цей вид податкових пільг є одним з найбільш поширених у стимулюванні інноваційної діяльності. У більшості податкових систем підприємства, що працюють із прибутком, можуть зменшувати базу оподаткування на повну або часткову величину здійснених у поточному році

Завдання наукового керівника

Спробуйте виявити фактори, що обумовлюють досить широкий діапазон ставок податкової знижки, який застосовується для стимулювання інвестицій та інновацій. Обґрунтуйте також власну думку щодо очікуваних переваг від застосування податкової знижки або податкового кредиту

кваліфікованих (тобто таких, що відповідають критеріям, встановленим державою) інвестиційних витрат інноваційного характеру (табл. 4.2).

Слід зазначити, що в таких країнах як Австрія та Італія одночасно застосовується об'ємна інноваційна знижка, базою для обчислення розміру якої зазвичай виступає абсолютна сума інвестицій інноваційного характе-

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

ру в межах встановлених обмежень, і прирістна знижка – на суму приросту таких витрат. Інші європейські країни віддають перевагу об'ємній знижці, хоча при цьому ставки знижки змінюються в широкому діапазоні в залежності від розміру і характеру інвестицій, статусу платника податків та деяких інших факторів.

Таблиця 4.2

Ставки інноваційної податкової знижки та податкового кредиту в деяких країнах, % від суми інноваційних витрат

Держава	Податкова знижка		Податковий кредит	
	об'ємна	прирісна	об'ємний	прирісний
Австрія	15,0; 25,0	35,0		
Бельгія	13,5; 20,5			
Великобританія	100,0; 125,0; 150,0			
Угорщина	100,0			
Данія	150,0			
Ірландія			20,0	
Іспанія			10,0; 30,0	50,0
Італія	10,0	30,0		
Канада			10,0-25,0	
Люксембург			100,0	10,0
Нідерланди	15,0; 30,0; 40,0; 55,0			
США	100,0		20,0*	20,0
Словаччина			100,0	
Туреччина			20,0**	
Франція			5,0	45,0

Примітки: * – від вартості фундаментальних досліджень, ** – від суми оподаткованого прибутку.

Складено нами з: Kesti Juhani, Editor LLM European Tax Handbook 2004. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2004.

Зменшення суми податку на прибуток, що підлягає сплаті (податковий кредит). На сьогодні саме цей вид інноваційних пільг, разом з податковою знижкою, є найбільш перспективним у податкових системах країн з розвинутою ринковою економікою (див. табл. 4.2)

Об'ємний податковий кредит. При використанні об'ємного податкового кредиту сума податку на прибуток зменшується на частку загальної суми інновацій-

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики

них витрат, тобто при 100 %-ї ставці простого податкового кредиту сума витрат підприємства на інноваційну діяльність повністю (при нульовій інфляції) відшкодовується йому державою шляхом зменшення податкових платежів, а сума податкового кредиту збільшується прямо пропорційно збільшенню обсягів інноваційних витрат. При цьому в кожній країні законодавчо врегульовано перелік умов, за наявності яких витрати можуть бути кваліфіковані як інноваційні, а також питома вага інноваційних витрат, яка підлягає відшкодуванню через механізм податкового кредиту, у загальній сумі таких витрат (ставка податкового кредиту).

Прирісний податковий кредит. Такий кредит в більшості випадків пов'язаний саме зі стимулюванням інвестицій в дослідження і розробки, тобто розглядається насамперед як засіб податкової підтримки інноваційної діяльності на перших стадіях життєвого циклу інновацій. Прирісний інноваційний податковий кредит застосовується в тому випадку, коли держава зацікавлена в інтенсифікації інноваційних процесів і постійному зростанні інвестицій в інновації пов'язаних з цим витрат підприємств.

4.4. Податкова підтримка розвитку малого бізнесу

На будь-яку «малу справу»
потрібно дивитися з висоти мети.

Максим Горький

Підтримка та стимулювання розвитку малого бізнесу належить до пріоритетів податкової політики більшості розвинених країн, країн, що розвиваються, та країн з перехідною економікою. Мале підприємництво є невід'ємним, об'єктивно необхідним елементом будь-якої макроекономічної господарської системи, без якої економіка і суспільство в цілому не можуть нормально функціонувати, а тим більше – розвиватися.

До переваг малого підприємництва зазвичай відносять:

- позитивний вплив на формування конкурентного середовища;
- забезпечення ефективної зайнятості та самозайнятості населення, а також здатність залучати надлишок робочої сили при циклічних зниженнях і структурних зрушеннях економіки;
- динамічність, гнучкість – суб'єкти малого підприємництва оперативно реагують на зміну кон'юнктури ринку і займають відносно невеликі частки ринку, не привабливі для великих компаній;
- достатньо високу ефективність з точки зору витрат;
- забезпечення формування середнього класу.

Таким чином, податкова підтримка малого бізнесу сприяє вирішенню цілого комплексу нагальних економічних і соціальних завдань.

Світовий досвід податкового стимулювання розвитку малого бізнесу свідчить про широке використання різноманітних засобів його податкової підтримки. У більшості розвинених країн податкове стимулювання розвитку суб'єктів малого підприємництва забезпечується шляхом застосування комплексу податкових пільг.

Необхідний семінар,

на якому варто було б обговорити наступну тезу. Спрощені системи оподаткування справедливо критикують за те, що вони порушують цілісність податкової системи і створюють можливості для мінімізації податків. Проте, вже другий десяток років вони застосовуються в Росії, Україні та інших пострадянських країнах. Чи не правильніше відмовитися від них і перейти до практики встановлення податкових пільг у загальній системі оподаткування?

До них зокрема відносяться: зменшення податкової ставки, спеціальний порядок нарахування податкової амортизації, використання більш прийнятних для платників методу податкового обліку, збільшена тривалість податкового періоду, спеціальні податкові знижки і податковий кредит, спрощений порядок адміністрування, обліку та звітності.

Для країн з транзитивною економікою більш характерним в даний час є застосування спеціальних податкових режимів, які отримали назву альтернативних (спрощених) систем оподаткування.

Спробуємо розібратися в особливостях застосування перерахованих засобів податкової політики та специфіці їх дії.

- *Податкові канікули* були одним з популярних інструментів податкового стимулювання малого бізнесу у 80 – 90 рр. минулого століття. Ця пільга зазвичай вводилася для малих підприємств з моменту їх реєстрації. Однак згодом практика показала її неефективність.

Справа в тому, що при такому варіанті надання цієї пільги і при відносно недорогій і нескладній системі реєстрації існує підвищений ризик використання податкових канікул як засобу уникнення податків. Період функціонування деяких малих підприємств дивним чином співпадав з тривалістю податкових канікул, а після цього тими ж засновниками реєструвалося нове мале підприємство. Тому зараз для цих цілей у Європі податкові канікули практично не застосовуються (єдиний виняток, як уже згадувалося, – це Франція, де вони дозволені, але не для тих підприємств, що створюються, а для тих, що вже досить довго функціонують на ринку малих інноваційних підприємств).

- *Зменшення ставок податку на прибуток* одержало найбільше поширення в державах, що не застосовують альтернативні (спрощені) системи

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики

оподаткування. Обмеженням для цієї пільги, як правило, є встановлений законодавством граничний розмір податкової бази з цього податку, перевищення якого автоматично збільшує податкову ставку або для всього оподаткованого прибутку, або для тієї її частини, яка перевищує граничний рівень.

Так, в Іспанії малі підприємства сплачують податок на прибуток за ставкою 30 % (при базовій 35 %), у Франції – 19 % (33,33 %). У деяких державах знижена ставка спеціально для малих підприємств не встановлена, але її заміняє загальна прогресивно-регресивна (Великобританія, США).

Єдиний рецепт раціонального рівня зниження податкової ставки для суб'єктів малого бізнесу відсутній, однак вважається, що в даному випадку найбільш доцільно встановлювати ставку корпоративного податку на рівні індивідуального прибуткового податку для доходів від підприємницької діяльності. Основним аргументом при цьому є забезпечення рівного підходу до малих підприємств та індивідуальних підприємців.

- *Спеціальний порядок нарахування податкової амортизації.* Дана пільга має комплексний характер, оскільки малі підприємства, як правило, не мають достатніх інвестиційних ресурсів, тому цілком зрозумілим є використання для їх підтримки пільг інвестиційної та інноваційної спрямованості.

Відразу ж слід зазначити, що цей інструмент податкового регулювання не має масового застосування у світовій практиці оподаткування, однак його використання заслуговує на увагу. Справа в тім, що амортизаційні відрахування – найдешевше і, відповідно, найбільш привабливе джерело фінансування інвестицій, оскільки доходи, переведені в них, не обкладаються податками і не потребують витрат на мобілізацію (не потрібно платити відсотки за використання коштів). Крім того, реінвестування амортизаційних відрахувань забезпечує їх зростання в наступних періодах, що автоматично стимулює підприємства до їх цільового використання – відтворення капіталу.²³² Додатковий, але вагомий аргумент на користь використання прискореної амортизації – це можливість часткової нейтралізації інфляційного знецінення амортизаційних відрахувань.

У Фінляндії спеціальний порядок нарахування амортизації передбачає застосування підвищувального коефіцієнта 1,5 до загальних норм її нарахування для кваліфікованих інвестицій у статутні фонди малих і середніх підприємств. Право на додаткове збільшення загальних норм амортизації основних фондів мають

²³² Соколовська А. М., Єфименко Т. І., Луніна І. О. та ін. Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду. – К.: НДФІ, 2006. – С. 137.

суб'єкти малого та середнього підприємництва в Німеччині. Прискорена амортизація застосовується малими підприємствами також у Великобританії.²³³

- *Пільги, пов'язані з методом податкового обліку*, використовуються в деяких країнах, оподаткування прибутку яких базується на застосуванні «методу першої події» або методу нарахувань. Для забезпечення податкової підтримки малих підприємств їм дозволено використовувати касовий метод, що дозволяє запобігти відволіканню власних коштів підприємств у разі поставки товарів з подальшою оплатою.

Такий порядок застосовується в США і Швеції. Аналогічна пільга використовується і в Україні з ПДВ – платник, обсяг оподатковуваних операцій якого не перевищує порогу обов'язкової реєстрації, має право прийняти самостійне рішення про застосування касового методу податкового обліку.

- *Збільшена тривалість податкових періодів* також є одним із методів податкового стимулювання малого бізнесу.

Прикладом такої пільги є встановлення річного (Швеція) або квартального (Україна) податкового періоду з ПДВ для суб'єктів малого бізнесу, який може бути застосований за рішенням платника замість місячного податкового періоду.

- *Податкові знижки і податковий кредит* є традиційними засобами стимулювання інвестицій та інновацій, але стосовно малого бізнесу вони мають певну специфіку. Кілька прикладів.

Бельгія. Для суб'єктів малого та середнього бізнесу в цій країні передбачена базова податкова знижка у розмірі 3 % від загального обсягу інвестицій (крім інвестицій у патенти, дослідження і розробки нової технології екологічної спрямованості та інвестицій в енергозбереження – по яких встановлено розмір базової знижки 13,5 % для будь-яких підприємств). Додатково до базової знижки, малі підприємства (кількість працівників на початок року – менш ніж 20 осіб.) мають право використовувати спеціальну знижку в розмірі 10,5 % від суми амортизації, що нараховується на активи, в які вкладено будь-які інвестиції.

Великобританія. Тут малі підприємства мають право на застосування податкової знижки в розмірі 150 % від витрат на дослідження та розробки (за мінімальної суми інвестицій 10 тис. ф. ст.).

Іспанія. Малі підприємства, поряд зі стандартними варіантами податкового кредиту (що використовуються будь-якими платниками), мають право на застосування спеціального 10 %-го податкового кредиту від суми витрат, спрямованих

²³³ Іванов Ю. Б., Петросянци К. В. Малий бізнес: управління податками. Монографія. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2009. – С. 85 – 88.

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики

на розвиток електронної комерції, Інтернет-технологій, створення комп'ютерної техніки та програмного забезпечення. Крім того, пільга у вигляді податкового кредиту встановлена для будь-яких підприємств, що інвестують кошти в нефінансові малі та середні підприємства, що здійснюють діяльність у сфері технологічних інновацій. Розмір такого податкового кредиту становить 99 % від сум інвестицій у розвиток венчурного капіталу (дохід від продажу акцій та інших корпоративних прав).

Мальта. Малі та середні підприємства Мальти можуть зменшити суму податку, що підлягає сплаті, на 65 % річного обсягу інвестицій, незалежно від їх спрямованості і без будь-яких додаткових умов.

Норвегія. У цій країні для малих і середніх підприємств передбачено податковий кредит у сумі 18-20 % від обсягу витрат на дослідження і розробки за умови, що обсяг відповідних витрат не перевищує 4 млн норвезьких крон (для університетів та інших дослідницьких організацій – не більше 8 млн.). Конкретний розмір пільги залежить від обороту компанії, валюти балансу і кількості найманих працівників.

Угорщина. В умовах світової фінансової кризи заслуговує на увагу досвід Угорщини, де малі й середні підприємства поряд з 100 %-м податковим кредитом від суми інвестицій мають право на додаткове зменшення суми податку на 40 % суми відсотків по заборгованості перед фінансовими організаціями за кредитами на виробництво матеріальних активів. При цьому діє обмеження щодо максимальної суми спеціального податкового кредиту. Подібний спеціальний податковий кредит для малих підприємств передбачено і законодавством Нідерландів.

- *Спрощення порядку адміністрування та звітності.* Дана пільга має особливе значення для зниження адміністративних витрат малого бізнесу, а тому використовується більшістю країн.

Так, спрощені форми податкової звітності суб'єктів малого підприємництва застосовуються у Великобританії, Україні, Швеції, Франції та багатьох інших країнах. Причому сфера їх застосування обмежена граничним річним оборотом підприємства, а в деяких випадках – додатково чисельністю найманих працівників.

Спрощений порядок адміністрування в першу чергу стосується проблеми обов'язковості реєстрації суб'єктів малого бізнесу в якості платників ПДВ як податку, найбільш трудомісткого й складного, з точки зору ведення податкового обліку. Загальним практично для всіх держав, які використовують ПДВ, правилом є встановлення порогу обов'язкової реєстрації. Разом з тим, фактична величина оподаткованого доходу, перевищення якої є підставою для реєстрації платником – не уніфікована і встановлюється кожною державою самостійно. В результаті, поріг реєстрації, наприклад, у Великобританії в 30 разів перевищує аналогічний показник, встановлений в Данії.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

Таким чином стимулювання малого бізнесу в розвинених країнах базується на застосуванні і поєднанні різноманітних інструментів податкового регулювання, вибір яких здійснюється виходячи зі специфічних умов діяльності і пріоритетів економічної політики відповідних країн.

Завдання наукового керівника

На основі порівняння спеціальних режимів оподаткування малого бізнесу в пострадянських державах (потрібно добре попорпатися в спеціальній літературі та Інтернеті) сформулюйте переваги та недоліки українського варіанту альтернативного оподаткування як системного інструменту податкового регулювання. Обґрунтуйте, що саме з досвіду інших податкових систем заслуговує на увагу і може бути використано у нас

Альтернативою проаналізованому підходу до податкової підтримки малого бізнесу в рамках загальної системи оподаткування є застосування спрощених систем (спеціальних режимів) оподаткування суб'єктів малого бізнесу. Саме таким шляхом пішли всі країни колишнього СРСР.

По три системи, що базуються на застосуванні єдиних податків, застосовуються в Україні та Росії. Спрощені системи та спеціальні режими оподаткування малого бізнесу оподаткування в даний час використовуються, зокрема, такими державами,

як Білорусь, Литва, Казахстан та ін. Порівняльна характеристика їх представлена в табл. 4.3.

Таблиця 4.3

Характеристика основних елементів спрощених систем оподаткування в деяких пострадянських країнах

Елементи альтернативної системи	Їх характеристика
1	2
Україна: <i>Спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва</i>	
Платники податку	<i>юридичні особи – суб'єкти малого підприємництва фізичні особи, зареєстровані суб'єктами підприємницької діяльності</i>
Об'єкт оподаткування	<i>виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)</i>
Граничний розмір виручки, при якому суб'єкт малого підприємництва втрачає право на її застосування	<i>для фізичних осіб – 62,5 тис. дол.</i>
	<i>для підприємств – 125 тис. дол.</i>
Ставки податку	<i>для фізичних осіб: 2,5 – 25 дол. на місяць</i>
	<i>для юридичних осіб: 6% від об'єкта оподаткування у разі сплати ПДВ 10% від об'єкта оподаткування у разі включення ПДВ до складу єдиного податку</i>

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики

Продовження табл. 4.3

1	2
Податковий період	календарний квартал
Податковий облік	ведення Книги обліку доходів і витрат
Форма розрахунків (для фізичних осіб)	не обмежена
Форма розрахунків (для юридичних осіб)	готівкові та безготівкові розрахунки коштами
Періодичність переходу на спрощену систему	не частіше ніж раз на рік
Литва: <i>Оподаткування юридичних осіб</i>	
Платники податку	малі та середні підприємства
Об'єкт оподаткування	валовий дохід
Граничний розмір виручки, при якому суб'єкт малого підприємництва втрачає право на її застосування	186, 4 тис. дол.
Ставка податку	13 %
Податковий період	календарний рік
Податковий облік	книги обліку доходів і витрат; книга реєстрації потоків грошових коштів
Литва: <i>Плата за ліцензію</i>	
Платники податку	фізичні особи
Розмір податку	в залежності від виду діяльності
Податковий період	календарний рік
Податковий облік	книги обліку доходів і витрат; книга реєстрації потоків грошових коштів
Білорусь: <i>Спрощена система оподаткування</i>	
Платники податку	малі підприємства
Об'єкт оподаткування	валова виручка
Граничний розмір виручки, при якому суб'єкт малого підприємництва втрачає право на її застосування	Квартальна виручка за два попередні квартали не більше 5000 мінімальних заробітних плат
Ставка єдиного податку	10 %
Податковий період	квартал

1	2
Казахстан: <i>Спеціальний податковий режим для суб'єктів малого бізнесу</i>	
Платники податку	малі підприємства та індивідуальні підприємці
Об'єкт оподаткування	дохід за податковий період
Граничний розмір виручки, при якому суб'єкт малого підприємництва втрачає право на її застосування	фізичні особи: 35,6 тис. дол. США
	юридичні особи: 71,3 тис. дол. США
Ставка єдиного податку (в залежності від рівня прибутковості)	для фізичних осіб – 4 – 18 %; для юридичних осіб – 5 – 19 %
Податковий період	квартал
Податковий облік	спрощена форма і порядок обчислення податку
Казахстан: <i>Спеціальний податковий режим на основі патенту</i>	
Платники податку	індивідуальні підприємці
Граничний розмір виручки, при якому суб'єкт малого підприємництва втрачає право на її застосування	7,92 тис. дол.
Вартість патенту	3 % від заявленого доходу
Термін дії патенту	не менше 1 місяця в межах одного календарного року
Податковий період	календарний рік

Аналіз основних параметрів альтернативного оподаткування в цих країнах свідчить про суттєві відмінності в критеріях платників. Крім того, принципове значення має і те, що об'єкт оподаткування різний: у Литві – валовий дохід; в Республіці Білорусь – валова виручка; в Україні – виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); в Республіці Казахстан – дохід.

Для всіх проаналізованих альтернативних систем (крім Казахстану) сума єдиного податку не пов'язана з кінцевим фінансовим результатом діяльності суб'єкта малого підприємництва. Така конструкція податку дозволяє стимулювати раціональне використання ресурсів, оскільки платник не зацікавлений збільшувати витрати з метою зниження податку.

Певний інтерес представляє також використовується в Україні диференціація ставок єдиного податку для юридичних осіб, що дозволяє замінити сплату ПДВ єдиним податком навіть у разі перевищення порога обов'язкової реєстрації.

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики

Але в цілому слід визнати, що спрощені системи, так само як і податкові пільги, які застосовуються в загальній системі оподаткування, мають значні відмінності практично по всіх основних своїх елементах. Відсутність однакового підходу до стимулювання малого бізнесу за допомогою застосування спрощених систем обумовлюється специфікою завдань, що вирішуються кожною країною в рамках таких систем. Загальною ж особливістю альтернативних систем оподаткування є те, що передбачений ними єдиний податок замінює собою частину податків, що сплачуються при загальній (звичайній) системі оподаткування, при цьому істотно знижуючи податкове і адміністративне навантаження на малий бізнес.

4.5. Соціальні аспекти податкової політики

Коли держава управляється згідно з розумом,
ганебні бідність і нестаток;
коли держава не управляється згідно з розумом,
то ганебні багатства й почесні
Конфуцій

Спрямування України та інших пострадянських держав на побудову соціально-орієнтованої економіки висуває на перший план соціальний контекст податкової політики. Хоча пріоритет державного регулювання у цій сфері, безумовно, належить бюджетній політиці, практика свідчить про те, що в ряді випадків для вирішення соціальних завдань більш доцільним і ефективним є використання коштів саме податкової політики.

На відміну від інших напрямків податкового регулювання, основний регулятивний потенціал стимулювання соціальних процесів лежить у сфері прямого оподаткування фізичних осіб. Тим не менше, виключно важливим у цьому плані є використання засобів податкової політики щодо створення економічних стимулів для вирішення соціальних питань підприємствами і організаціями (пряме оподаткування юридичних осіб), а також регулювання споживання (непряме оподаткування).

Арсенал засобів податкового регулювання соціальних процесів, що застосовується в податкових системах різних держав, відрізняється різноманітністю, його конкретний склад залежить від загального рівня соціального розвитку та пріоритетних напрямів соціальної політики.

Основні завдання податкового стимулювання соціальних процесів представлені на *рис. 4.9*.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій



Рис. 4.9. Основні завдання соціального розвитку, які вирішуються за допомогою податкового стимулювання

1. Забезпечення ефективної зайнятості та самозайнятості населення належить до числа найбільш значущих завдань соціальної політики, оскільки рівень безробіття є одним з головних індикаторів соціальної сфери.

Податкове стимулювання зниження рівня безробіття побічно забезпечується податковими інструментами стимулювання інвестицій. Такий опосередкований варіант податкового регулювання широко застосовується усіма промислово розвиненими і більшістю держав, що розвиваються (див підрозділ 4.3).

Разом з тим, існують і спеціальні податкові інструменти, що застосовуються в цих цілях, основним з яких є податковий кредит, що надається роботодавцям.

В Італії²³⁴ фіксований податковий кредит з корпоративного прибуткового податку в розмірі 100 євро за кожного прийнятого на роботу додаткового працівника (400 – в депресивних регіонах) застосовувався при наявності двох умов: працівник – старше 25 років, попередні 24 місяці він був безробітним. Іншими словами такий варіант застосування податкової пільги дозволяє не тільки зацікавити роботодавця в створенні нових робочих місць, а й впливати на структуру незайнятих громадян.

На забезпечення зайнятості і, особливо, на стимулювання самозайнятості громадян були спрямовані і введені в 90-х рр. минулого століття в країнах з транзитивною економікою альтернативні системи оподаткування.

Самі по собі такі системи, націлені на підтримку і розвиток малого бізнесу, є значними стимулами для підвищення зайнятості та самозайнятості.

²³⁴ Kesti Juhani, Editor L.L.M. European Tax Handbook 2004. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2004.– P. 362.

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики

Завдання наукового керівника

Проведіть аналіз податкової політики України на предмет наявності податкових стимулів щодо створення нових робочих місць. Запропонуйте власні варіанти таких стимулів

Разом з тим, у рамках цих систем існують також приклади стримуючих податкових інструментів. Так, у спрощеній системі оподаткування громадян-підприємців та в фіксованому прибутковому податку, що застосовуються в Україні, виключно з фіскальними цілями передбачено збільшення ставки альтернативного податку на 50 % за кожного найманого працівника, що прямо суперечить анонсованим завдан-

ням введення цих альтернативних систем оподаткування. У результаті, середня чисельність найманих працівників у розрахунку на одного підприємця – платника єдиного податку протягом останніх років мала стійку тенденцію до зниження.

Актуальність податкового регулювання зайнятості населення набагато зростає під час економічних криз, тому конкретні заходи щодо стимулювання створення нових робочих місць досить часто реалізуються в контексті антикризової податкової політики.

Так, стимулювання ефективної зайнятості включено до пріоритетів податкової політики США на 2009 – 2010 рр., причому основним інструментом її реалізації обрано податковий кредит, що надається підприємствам малого та середнього бізнесу з податків на заробітну плату в сумі 3000 дол. за кожного додатково прийнятого найманого працівника.²³⁵

2. Протидія процесам розшарування суспільства і формування середнього класу. Одним з основних принципів оподаткування, сформульованих ще А. Смітом, є принцип справедливості. Послідовна реалізація цього принципу повинна забезпечувати протидію процесам розшарування суспільства і формування середнього класу – як гаранта соціальної стабільності в суспільстві. Саме в цьому напрямі роль податків особливо велика.

У цьому плані важливе значення мають такі податкові інструменти, як використання прогресивного індивідуального прибуткового податку, податкова підтримка малого та середнього бізнесу, податкова підтримка соціально незахищених верств населення, а також достатньо високий рівень неоподаткованого мінімуму (стандартних відрахувань) в індивідуальному прибутковому і майновому оподаткуванні.

Аналіз результатів реформування світових систем прибуткового оподаткування громадян кінця XX – початку XXI ст.²³⁶ свідчить про наявність чотирьох різноспрямованих тенденцій.

²³⁵ Миндич Д. Спасайся, кто может // Энергия промышленного роста. – 2009. – № 1–2. Режим доступа: <http://www.epr-magazine.ru/prompolitics/maintheme/sos>

²³⁶ Швабій К. І. Оподаткування доходів населення: проблеми науки та практики: Монографія. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2009. – С. 125 – 148.

Перша тенденція – пом'якшення прогресивності ставок прибуткового податку при одночасному зменшенні податкового навантаження на доходи громадян. Вона характерна більше для економічно розвинених країн.

Так, у США (1986 р.) кількість ставок у прогресивної шкали було скорочено з 15 до 7, їх діапазон знижено з 0–50 % до 0–35 % (2008 р.). У результаті реформування індивідуального прибуткового податку у Великобританії (1990 р.) існуюча прогресивна шкала (6 ставок у діапазоні від 30 до 60 %) була також спрощена одночасно зі зниженням і звуженням діапазону ставок. За станом на 2008 р. в цій країні використовувалося лише три ставки (10, 22 і 40 %).

Друга тенденція – відмова від прогресивних шкал і перехід до пропорційної ставки у прибутковий оподаткування.

Ця тенденція характерна для більшості пострадянських держав і країн східної Європи – нових членів ЄС. Причому досить цікавим і показовим є той факт, що протягом 2007–2008 рр. від прогресивного оподаткування на користь пропорційного відмовилися 8 держав, з яких тільки дві (Казахстан і Білорусь) пострадянських. Що стосується старих членів ЄС (ЄС-15), то жоден з цих держав не відмовилося від прогресивного оподаткування трудових і пенсійних доходів.

Третя тенденція – поєднання прогресивного прибуткового податку валового трудового доходу та пенсійних доходів з пропорційним оподаткуванням чистого доходу (так званий «подвійний прибутковий податок»). Така тенденція відзначається в першу чергу в скандинавських країнах (1991–1994 рр.). Причому, для цих держав характерним є найбільш високий рівень прогресивності прибуткового податку (Швеція – 28 – 56 %, Данія – 33 – 59 %, Фінляндія – 30 – 59 %, Норвегія – 28 – 48 %).

Застосування подвійного прибуткового податку дозволяє дотримуватися критерію горизонтальної рівності оподаткування доходів населення, оскільки менші ставки податку на капітал дозволяють надати системі оподаткування в цілому більшу ефективність, а прогресивність при оподаткуванні трудових доходів надає податковій системі перерозподільні властивості, що є надзвичайно важливим з точки зору дотримання принципу рівності і справедливості оподаткування.²³⁷

Четверта тенденція – збільшення неоподаткованого доходу громадян у прибутковому оподаткуванні. За останні 20 років тільки дві країни – Латвія і Грузія – зменшили розмір стандартних відрахувань, всі інші незмінно їх збільшували, що відповідає реалізації принципу справедливості.

²³⁷ Швабій К. І. Вказана праця. – С. 134.

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики

Таким чином, три тенденції розвитку світового прибуткового оподаткування фізичних осіб з чотирьох сприяють вирішенню проблеми розшарування суспільства та формування середнього класу, а негативний вплив пропорційного оподаткування на ці процеси може бути частково нейтралізовано шляхом істотного збільшення стандартних відрахувань, але в перспективі все ж таки, на нашу думку, вимагає скасування (див. підрозділ 3.4).

3. Забезпечення доступності соціально-значущих товарів у світовій практиці оподаткування звичайно здійснюється з використанням податкових інструментів ПДВ: звільнення від оподаткування операцій з їх поставки або застосування знижених ставок.

Перший варіант такої податкової пільги (звільнення) застосовується в основному країнами, що розвиваються, однак, як справедливо відзначають фахівці МВФ, звільнення від оподаткування являє собою аберацію, спотворення самого поняття ПДВ.²³⁸ Прикладом таких пільг може бути звільнення від оподаткування в Пакистані: сільськогосподарських продуктів, цукру, газу, нафти та електроенергії, цементу, газет, журналів та книг. Соціальні послуги звільнені від оподаткування в Хорватії. Як правило, такого роду пільги застосовуються в країнах, в яких відсутні знижені ставки ПДВ.

У ЄС основною пільгою по відношенню до соціально-значущих товарів і послуг є застосування зменшеної ставки ПДВ.

Слід зазначити, що Шостою директивою ЄС²³⁹ передбачено можливість встановлення трьох зменшених ставок. Дві з них (Reduced rate і Super Reduced rate) можуть застосовуватися виключно до товарів першої необхідності, перелік яких визначено у Директиві, а третя (Parking-rate не менше 12 %) – для тих товарів, які в Директиві не згадуються, але традиційно мали такі пільги. Такий підхід не спотворює дії ПДВ і вважається найбільш обґрунтованим.

Крім того, непряме стимулювання споживання соціально-значущих товарів може бути реалізовано шляхом встановлення пільг з податку на прибуток. Так, у багатьох країнах стимулюється виробництво книгодрукарської продукції – за допомогою повного звільнення від податку на прибуток суб'єктів книговидавничої справи або прибутку, отриманого від такої діяльності, а також у вигляді зниженої ставки податку.

²³⁸ *Ебрілл Л., Кин М., Боден Ж.-П., Саммерс В.* Современный НДС. – М. : «Весь Мир», 2003. – С.100.

²³⁹ *Sixth VAT Directive: uniform basis of assessment.* <http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/131006.htm>

Прикладом подібної пільги в Україні є звільнення від оподаткування прибутку від продажу вітчизняних продуктів дитячого харчування та операції з поставки таких товарів (що, однак, не відповідає принципам СОТ, оскільки створює податкову перевагу національним товаровиробникам).

Завдання наукового керівника

Проведіть аналіз податкової політики України на предмет наявності податкових інструментів стимулювання розвитку охорони здоров'я. Сформуйте власну думку, наскільки активно у нас застосовуються такі інструменти. Обґрунтуйте необхідність запозичення кращих зарубіжних стимулів

4. Стимулювання розвитку охорони здоров'я, так само, як і наступні два напрямки, можуть бути класифіковані як складові стимулювання виробництва та розвитку людського капіталу.²⁴⁰

Засобами податкової політики, що використовуються у світовій практиці для її вирішення, є:

- застосування зменшеної ставки ПДВ (Франція – 2,1 %, Італія – 4,0 %) ²⁴¹ або звільнення від оподаткування (Україна) фармацевтичних препаратів, медичного обладнання та послуг, що дозволяє трохи знизити ціну їх споживання. На думку фахівців МВФ, найбільш ефективним є застосування нульової ставки до основних послуг медичного характеру, як це реалізовано, наприклад, у податковому законодавстві Австралії, Нігерії (деякі медичні товари) і Великобританії (надання медичної допомоги інвалідам);²⁴²
- стимулювання здійснення роботодавцями витрат, пов'язаних з медичним обслуговуванням найманих працівників. Зазвичай це завдання реалізується через механізм обов'язкового державного медичного страхування, витрати на яке зменшують базу оподаткування з корпоративного прибуткового податку;
- система податкових відрахувань або знижок (Росія, Україна, Австрія, Нідерланди, Греція та ін.), а також податкового кредиту (Італія, Португалія), що застосовується в індивідуальному прибутковому оподаткуванні. Застосування цих пільг у кожній з країн має свої особливості в частині переліку понесених витрат, обмежень щодо їх розміру і т. п. Слід зазначити, що в багатьох країнах ЄС-15 (Австрія, Данія, Німеччина, Греція, Люксембург, Фінляндія) податкове вирахування без обмеження суми поширюється не тільки на обов'язкове, а й на добровільне медичне страхування, а також на

²⁴⁰ Майбуrow И. А. Необходимость налогового стимулирования воспроизводства человеческого капитала в России. В кн. Институциональные основы инновационных процессов. – М. : Доброе слово, 2008. – С. 325.

²⁴¹ Соколовська А. М., Єфименко Т. І., Луніна І. О. та ін. Вказана праця. – С. 72.

²⁴² Эбрилл Л., Кин М., Боден Ж.-П., Саммерс В. Вказана праця. С. 114.

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики

страхування життя,²⁴³ але в той же час, надання податкових пільг за витратами на лікування та медичні послуги, скоріше, є винятком, ніж загальною практикою.

5. Підтримка молодих сімей та сімей з дітьми. Слід зауважити, що в багатьох країнах засоби податкової політики досить активно використовуються для забезпечення такої підтримки. Основні інструменти податкового стимулювання, які традиційно використовуються в цьому напрямку соціальної політики, пов'язані з індивідуальним прибутковим податком (табл. 4.4).

Таблиця 4.4

Пільги за індивідуальним прибутковим податком в країнах ЄС-15, спрямовані на підтримку молодих сімей та сімей з дітьми²⁴⁴

Країна	Звільнення від оподаткування соціальної допомоги та матеріальної допомоги, що виплачується на дітей	Пільга на утримання дітей		Витрати на утримання житла		Сплата відсотків за іпотечними кредитами	
		Вирахування (знижка)	Кредит	Вирахування (знижка)	Кредит	Вирахування (знижка)	Кредит
Австрія		+	+		+	+	
Бельгія		+					+
Великобританія						+	
Данія						+	
Німеччина	+	+					
Греція		+	+		+	+	
Ірландія						+	
Іспанія				+			
Італія	+	+					+
Люксембург		+		+			
Нідерланди		+	+			+	
Португалія			+		+		+
Фінляндія			+			+	
Франція		+	+				+
Швеція	+						

²⁴³ Соколовська А. М., Єфименко Т. І., Луніна І. О. та ін. Вказана праця. – С. 173. .

²⁴⁴ Складено за: Соколовська А. М., Єфименко Т. І., Луніна І. О. та ін. Вказана праця. – С. 289 – 293.

У пострадянських країнах також застосовуються стандартні вирахування (податкові соціальні пільги) на дітей, але, на жаль, їх розмір не можна порівняти з реально понесеними витратами.

В оподаткуванні корпорацій у розглянутих цілях можуть бути застосовані податкова знижка або податковий кредит.²⁴⁵

Цікава практика існує у Франції – сімейний податковий кредит. Сенс цієї пільги полягає в тому, що сума корпоративного податку може бути зменшена на 25 % витрат, понесених компанією на покриття витрат найманих працівників на утримання дітей. Загальний річний розмір такого податкового кредиту обмежений сумою 500 тис. євро.

Податковий кредит за ставкою 10 % застосовується з корпоративного податку на прибуток в Іспанії. Базою його є сума витрат, що перераховуються в дитячі центри за найманих працівників.

6. Підвищення освітнього рівня населення. Податкові інструменти також певною мірою можуть сприяти вирішенню цього завдання.

Найбільш популярними з них є пільги з ПДФО: соціальні відрахування (податкові знижки) на освітні потреби (Австрія, Німеччина, Нідерланди, Великобританія). Такі пільги є і в російському, і в українському податковому законодавстві. Податковий кредит з цією метою використовується Португалією, Грецією і Францією.

Витрати, пов'язані з професійною підготовкою і перепідготовкою найманих працівників в загальному випадку зменшують оподатковуваний прибуток корпорації. Однак у багатьох випадках встановлюються обмеження за переліком таких витрат, статусом продавця освітніми послугами, їх абсолютною величиною або нормативом (в Україні, наприклад, норматив встановлений на рівні трьох відсотків витрат на оплату праці найманих працівників звітного податкового періоду, що дискримінує малі та середні підприємства).

Стимулювання витрат підприємств на освіту, професійну підготовку та перепідготовку найманих працівників за допомогою податкового кредиту передбачено в Австрії²⁴⁶, де ця пільга за ставкою 20 % застосовується одночасно з податковим вирахуванням (у сумі, що не перевищує 2000 євро на день) за витратами на внутрішньофірмове надання освітніх послуг. У Люксембурзі²⁴⁷ розмір податково-

²⁴⁵ Kesti Juhani, Editor L.L.M. Вказана праця. – Р. 221, 605.

²⁴⁶ Kesti Juhani, Editor L.L.M. Вказана праця. – Р. 56.

²⁴⁷ Kesti Juhani, Editor L.L.M. Вказана праця. – Р. 426.

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики

го кредиту становить 10 %, а в Іспанії об'ємний 5 %-й податковий кредит застосовується разом з 10 %-м прирісним.

7. Підтримка трудової і соціальної реабілітації окремих груп населення є одним з важливих напрямків соціальної політики будь-якої держави, в першу чергу мова йде про підтримку найбільш соціально незахищених категорій громадян. Перелік категорій осіб, які мають право на податкову підтримку, в кожній країні є індивідуальним і визначається пріоритетами соціальної політики, історією та національними особливостями. Разом з тим, існують і загальновизнані групи реципієнтів такої підтримки, до яких у більшості країн, зокрема, належать інваліди.

Регулятивні податкові інструменти, які використовуються з цією метою досить різноманітні.

По-перше, традиційним механізмом підтримки є пільговий режим оподаткування доходів інвалідів, який реалізується в індивідуальному прибутковому податку і в платежах з обов'язкового соціального (у т. ч. і пенсійного) страхування. У той же час характер пільг за цими податками неоднаковий.

В індивідуальному прибутковому податку традиційним видом пільг, що застосовуються в даному випадку, є використання підвищеної величини неоподаткованого мінімуму доходів таких громадян. Разом з тим, ступінь диференціації та умови застосування цієї пільги істотно різняться.

Так, в Україні розмір податкової соціальної пільги для інвалідів в 1,5 рази (для інвалідів війни – в 2 рази) перевищує стандартну величину. У РФ аналогічні показники становлять 1,25 і 7,5.²⁴⁸ При цьому, на відміну від Росії, в українському ПДФО право на цю пільгу втрачається у разі отримання доходу, що перевищує розмір прожиткового мінімуму, збільшеного в 1,4 рази.

Подібний підхід дезавує соціальний характер пільги і навряд чи є доцільним. Побічно соціальна підтримка інвалідів в індивідуальному прибутковому податку (у зв'язку з високою значущістю для цієї групи платників витрат на медичні послуги) забезпечується також за рахунок застосування описаного механізму зменшення бази оподаткування внаслідок застосування соціальних податкових відрахувань.

На відміну від ПДФО, додатковим поширеним інструментом податкової підтримки інвалідів у платежах на обов'язкове соціальне страхування, крім зменшення податкової бази, є застосування зменшених ставок відповідних податків (внесків або зборів).

²⁴⁸ *Иванов Ю. Б., Майбуров И. А.* Системы налогообложения Украины и России: структура, проблемы, тенденции развития. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2009. – С. 180, 220.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

Так, в Україні²⁴⁹ внески, що сплачуються роботодавцями до Пенсійного фонду, нараховуються за ставкою 4 % (базова ставка – 33,2 %), до фондів соціального страхування (без урахування фонду соціального страхування від нещасного випадку, ставки внесків до якого залежать тільки від класу професійного ризику виробництва) – 0,5–0,7 % (в загальному випадку ставка становить 3,0 %). Аналогічна пільга зазвичай встановлюється і для утримуваних з доходів найманих працівників соціальних платежів в тих країнах, де суб'єктами оподаткування є не тільки роботодавці, а й наймані працівники.

По-друге, самостійним напрямком соціальної підтримки інвалідів є зменшення податків на споживання специфічних товарів для цієї категорії громадян, що зазвичай реалізується за допомогою застосування зниженої ставки ПДВ або звільнення від сплати цього податку.

По-третє, окремим механізмом підтримки інвалідів є створення полегшеного податкового режиму для підприємств, що використовують працю інвалідів або підприємств громадських організацій інвалідів. Зазвичай для цих цілей використовуються інструменти корпоративного податку на прибуток, рідше – ПДВ. Причому специфікою такого роду пільг є жорстке законодавче обмеження критеріїв, дотримання яких дає право на їх отримання.

В податку на прибуток найбільш часто вживаними пільгами такого плану є повне або часткове (за допомогою зменшеної ставки) звільнення таких організацій від оподаткування, застосування прискореної амортизації.

Так, повністю звільнені від податку на прибуток (крім прибутку, отриманого від операцій з підакцизними товарами та від грального бізнесу) українські підприємства громадських організацій інвалідів, що перебувають у їхній повній власності, за умови, що питома вага інвалідів у загальній кількості найманих працівників перевищує 50 %, а витрати на оплату їхньої праці – не менше 25 % відповідних витрат підприємства. Крім того, операції таких платників з продажу товарів (крім підакцизних) та послуг або звільняються від ПДВ, або оподатковуються за нульовою ставкою.

Знижена на 50 % ставка корпоративного податку в Чехії²⁵⁰ може бути застосована підприємствами, кількість найманих працівників у яких не менше 20 осіб, за умови, що питома вага інвалідів перевищує 50 % їх загальної чисельності.

У Люксембурзі податкова підтримка підприємств, що використовують працю інвалідів, вирішується нетрадиційним способом – шляхом застосування підвищених норм амортизації для інвестицій, пов'язаних з трудовою реабілітацією

²⁴⁹ Иванов Ю. Б., Майбутов И. А. Вказана праця. – С. 198, 201, 202.

²⁵⁰ Kesti Juhani, Editor L.L.M. Вказана праця. Р. 152.

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики

інвалідів. При цьому максимально можлива норма амортизації, при використанні прямолінійного методу її нарахування, обмежена 60 %.²⁵¹

По-четверте, окремим напрямом може бути виділене стимулювання працевлаштування осіб з обмеженими фізичними можливостями, що, правда, на практиці викликає певний опір роботодавців.

Побічно це завдання вирішується за допомогою описаного вище механізму повного або часткового звільнення від оподаткування підприємств, що застосовують працю інвалідів. Для користування такими пільгами підприємство повинно підтримувати мінімальну питому вагу інвалідів, а при збільшенні масштабів діяльності маєтись на увазі необхідність створення додаткових спеціалізованих робочих місць і працевлаштування на них інвалідів.

Пряме стимулювання зайнятості інвалідів може бути реалізовано за допомогою спеціальних податкових знижок або податкового кредиту. Прикладом використання таких інструментів податкового стимулювання може бути використання в Чехії об'ємного податкового кредиту, встановленого у фіксованій сумі (для умов 2004 р. – від 18 до 60 тис. чеських крон) за кожного працюючого інваліда (за умови неповної зайнятості сума кредиту пропорційно зменшується). Конкретний розмір податкового кредиту залежить від ступеня (групи) інвалідності. При цьому використання пільгової ставки виключає можливість застосування цього виду податкового кредиту.

Своєрідною альтернативою податкового стимулювання працевлаштування інвалідів може бути система адміністративно-господарських санкцій, що застосовується в Україні. Відповідно до Закону України «Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні» для всіх роботодавців (як для юридичних осіб, так і для громадян-підприємців) встановлено норматив робочих місць для працевлаштування інвалідів. Розмір цього нормативу – 4 % від середньорічної чисельності найманих працівників, а при чисельності від 8 до 25 осіб, – одне робоче місце. У разі коли за підсумками року чисельність інвалідів менше нормативу – роботодавець сплачує штраф у розмірі середньорічної зарплати працівника за кожне не створене робоче місце, а при загальній чисельності від 8 до 25 осіб – в половинному розмірі.

Завдання наукового керівника

Знайдіть приклади використання інструментів податкового регулювання соціальних процесів, що не відносяться до семи проаналізованих напрямів. Охарактеризуйте механізм їх дії, проблеми, пов'язані з їх застосуванням, і шляхи можливого вирішення цих проблем

Проаналізовані напрямки податково-регулювання, безумовно, не охоплюють усього спектру завдань соціальної політи-

²⁵¹ Kesti Juhani, Editor L.L.M. Вказана праця. – Р. 424 –425.

ки. Іншими завданнями у цій сфері, які вирішуються, в т. ч. і засобами податкової політики, можуть бути:

- стимулювання розвитку довгострокового страхування життя та недержавного пенсійного забезпечення;
- підтримка благодійництва і меценатства;
- стимулювання соціальної відповідальності підприємств;
- підтримка і розвиток соціальної інфраструктури;
- стимулювання підвищення культурного рівня громадян і багато іншого.

4.6. Екологічне регулювання

Варто пам'ятати, що з досвіду ми повинні витягти мудрість, що міститься в ньому. І не більше.

Марк Твен

Роль податкової політики в реалізації програм захисту навколишнього середовища важко до цього часу назвати визначальною, але, тим не менше, податкові інструменти екологічної спрямованості все ширше починають застосовуватися у світовій практиці оподаткування.

Податкове регулювання природоохоронної діяльності в широкому розумінні може бути реалізовано за різними напрямками (рис. 4.10).

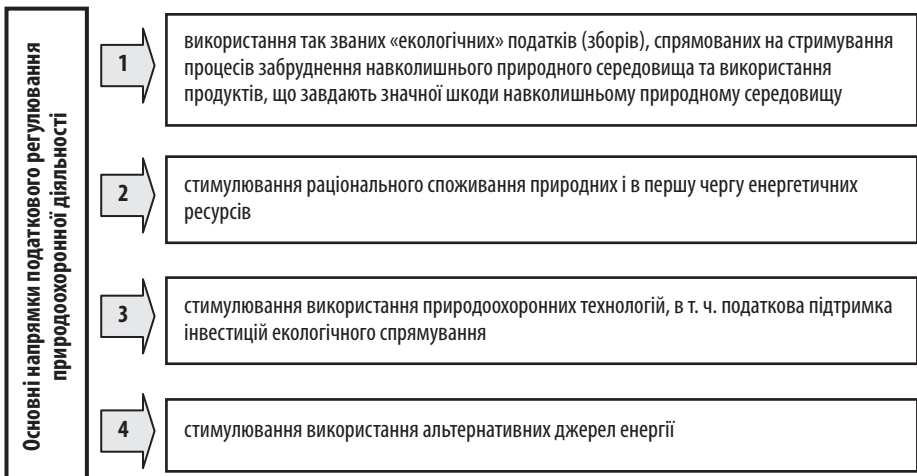


Рис. 4.10. Основні напрямки податкового регулювання в сфері екології

Розглянемо, за допомогою яких саме інструментів у світовій практиці здійснюється реалізація цих напрямів.

1. Використання екологічних податків. Традиційним шляхом стримування процесів забруднення навколишнього природного середовища за допомогою економічних регуляторів є введення спеціальних екологічних податків (зборів), об'єктом оподаткування за якими є обсяги викидів, скидів та розміщення небезпечних відходів. Подібні податки присутні в податкових системах більшості держав ОЕСР. Саме такий підхід до екологічного регулювання, що базується на принципі «забруднювач платить», був закладений у кінці 80-х рр. минулого сторіччя в основу екологічної політики ЄСР, а згодом розвинений в податкових системах (або як неподаткових екологічних платежів) країн пострадянського простору.

Звичайною практикою побудови такої системи економічних регуляторів є їх поєднання з системою лімітів викидів та скидів. У межах цих лімітів застосовуються базові ставки, а за понадлімітне забруднення навколишнього природного середовища – підвищені. Так, наприклад, в Росії і Україні понадлімітне забруднення обкладається відповідним збором у п'ятикратному розмірі. Така диференціація ставок дозволяє забезпечити прогресивність екологічного оподаткування, а підвищена ставка податку за своєю економічною сутністю відповідає системі екологічних штрафів.

Разом з тим, ефективна реалізація такого варіанту екологічного регулювання пов'язана з декількома досить серйозними проблемами, які зумовили виникнення і розвиток альтернативних способів протидії забрудненню навколишнього середовища засобами податкової політики. Сформулюємо дві такі проблеми.

По-перше, ключове значення має вагомість екологічних податків (зборів). Для

Завдання наукового керівника

Насправді існують і інші вельми серйозні проблеми, пов'язані з використанням екологічних податків (зборів) за забруднення навколишнього природного середовища, що зумовили розвиток екологічних податків на продукти. Спробуйте сформулювати їх

того, щоб вони дійсно мотивували економічних агентів до зниження шкідливих викидів та скидів, ці платежі повинні бути досить відчутними для платників, але в той же час порівнянними з витратами на впровадження природозберігаючих технологій.

По-друге, прагнення якомога більше розширити перелік шкідливих речовин, викиди і скиди яких є об'єктами оподаткування,

призводить, з одного боку, до надмірного збільшення витрат на моніторинг, контроль та адміністрування, а з іншого – не дозволяє забезпечити повноту податкових надходжень.

Так, наприклад, у Казахстані предметом оподаткування екологічним збором є 1217 різних речовин, що забруднюють повітряний басейн, і 1345 речовин, що забруднюють водні об'єкти. У країнах ОЕСР аналогічні платежі стягуються з одного-двох основних забруднюючих речовин (в Скандинавії, наприклад, з викидів оксидів азоту і двоокису сірки). На думку експертів ООН, викиди і скиди більшості з декількох тисяч оподатковуваних сьогодні в країнах пострадянського простору забруднюючих речовин можна не обкладати екологічними платежами без будь-якого збитку як для навколишнього природного середовища, так і для доходів бюджету.²⁵²

Альтернативами системі податкових платежів за забруднення навколишнього природного середовища можуть бути:

- повна відмова від податкового регулювання та перехід на систему штрафів за понадлімітні викиди і скиди забруднюючих речовин і розміщення відходів. Основним недоліком цього варіанту є те, що сфера впливу штрафів на господарське поведіння економічних агентів обмежена тільки ситуаціями, коли рівень забруднення перевищує встановлені нормативи. Збільшення шкідливого впливу на навколишнє середовище в межах цих нормативів ніяк не впливає на фінансові результати діяльності «забруднювача», що не стимулює його до впровадження природоохоронних технологій, вторинному використанню та збільшенню глибини переробки відходів;

Завдання наукового керівника

Теза про те, що екологічні податки на продукт є альтернативою платежам за забруднення навколишнього природного середовища - досить дискусійна. Виробіть власну думку з цього питання?

- введення спеціальних податків на продукцію, споживання якої призводить до найбільш серйозного забруднення навколишнього природного середовища (так звані екологічні податки на продукти і в т. ч. «енергетичні» податки).

Слід зауважити, що саме другий напрямок одержав найбільший розвиток в практиці оподаткування країн ОЕСР у поєднанні з використанням податків (зборів) за забруднення, але за дуже вузького переліку забруднюючих речовин. Цьому багато в чому сприяє й та обставина, що, з точки зору податкового адміністрування, такі податки значно простіші, ніж платежі за забруднення, а збирання їх істотно вище.

Ідеологія екологічних податків на продукти полягає в тому, що викиди шкідливих речовин безпосередньо пов'язані зі споживанням конкретних видів про-

²⁵² Мобилизация финансирования для решения первоочередных задач защиты окружающей среды: рекомендации на перспективу // Шестая конференция ООН «Окружающая среда для Европы». Белград, Сербия, 10-12 октября 2007г. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.unecce.org/env/documents/2007/ece/ece.belgrade.conf.2007.22.r.pdf>

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики

Завдання наукового керівника

Знайдіть інструменти екологічної спрямованості в акцизному оподаткуванні України, класифікуйте їх і визначте механізм їх дії

дукції. Тому податкове стримування споживання найбільш небезпечних, з точки зору екології, продуктів буде сприяти зниженню забруднення навколишнього природного середовища. За своєю природою такі податки аналогічні акцизам – вони включаються до ціни відповідних продуктів. Остання стримує збільшення попиту на них і підштовхує споживача до використання екологічно безпечних і більш дешевих (у зв'язку з відсутністю цієї податкової складової в ціні) продуктів.²⁵³ Більш того, в законодавстві деяких країн (наприклад, Україна) екологічні податки на продукт безпосередньо «вбудовані» в структуру акцизів.

Перший досвід такого оподаткування пов'язаний з появою наприкінці 70-х – початку 80-х рр. ХХ століття «енергетичних» податків, поштовхом до чого послужила світова енергетична криза. Хоча спочатку введення енергетичних податків мало на меті забезпечення енергобезпеки, водночас вирішувалися і проблеми захисту навколишнього природного середовища, причому в міру зниження світових цін на енергоносії енергетичні податки все в більшій мірі ставали податками екологічними.

Вперше податок на використання нафти ввела Данія в 1977 р. для того, щоб стимулювати споживачів економити електроенергію. З 1982 р. в цій країні введено податок на використання вугілля. Починаючи з кінця 90-х рр., податки на використання палива та енергії введені в таких країнах ЄС як Франція, Італія, Німеччина, Греція, Великобританія. Причому з метою недопущення зростання податкового навантаження введення енергетичних податків супроводжувалося одночасним скороченням інших видів податків, перш за все, корпоративного податку на доходи (прибуток).

Слід підкреслити, що перелік предметів оподаткування екологічними податками на продукт не обмежується тільки енергоресурсами. Він може включати в себе екологічно небезпечну на будь-яких стадіях її функціонування продукцію, ресурсомістку або виготовлену з рідкісних ресурсів продукцію. Так, у Вірменії, яка першою з пострадянських країн ввела в 1999 р. такий податок, він стягується з 22 видів продукції,²⁵⁴ серед яких: азбестовмісні матеріали, асфальт, акумулятори автомобільні, автопокришки, миючі засоби, скловолокно, фреоновмісні прилади та товари і т. п.

²⁵³ Детальніше – див.: Коррекция налоговой политики в период глобальной финансово-экономической нестабильности: монография / Под ред. И. А. Майбурова. - Екатеринбург : УГТУ-УПИ, 2009. – С. 257 – 276.

²⁵⁴ Природоохранные платежи за загрязнение и продукцию в Армении: оценка хода реформ и направления дальнейшего усовершенствования // www.oecd.org/dataoecd/44/46/34953278.pdf

Крім самого факту введення екологічних податків на продукт, податкове регулювання природозбереження реалізується також шляхом диференціації податкових ставок залежно від вмісту в продукті еколого-деструктивних речовин. Так, у США та Німеччині ставки екологічних податків диференційовані залежно від вмісту свинцю в паливі, сірки у нафті. В Україні передбачені підвищені ставки акцизів на дизельне паливо в залежності від вмісту в ньому сірки.

Як свідчить досвід застосування екологічних податків на продукт, при правильному їх використанні відбувається заміщення найбільш небезпечної, з екологічної точки зору, продукції. Так, в американській промисловості їх введення сприяло витісненню з ринку автомобілів з підвищеним споживанням палива, у багатьох розвинених державах практично повністю припинено споживання етилованого бензину.

До непрямих заходів податкового стримування забруднення навколишнього природного середовища відноситься і інструменти, вбудовані в конструкцію майнових податків. Так, прогресивні ставки транспортного податку, що встановлюються в залежності від потужності або об'єму двигуна стимулюють, в загальному випадку, використання більш економічних автомобілів, що дозволяє знизити рівень забруднення повітряного басейну від пересувних джерел.

Перспективним напрямком екологізації цього податку є встановлення податкових ставок з урахуванням обсягів викидів CO_2 , що реалізовано в антикризових програмах більшості держав Євросоюзу.²⁵⁵ У Голландії, наприклад, при розрахунку цього податку враховується вартість автомобіля і обсяг викидів CO_2 .

2. Стимулювання раціонального споживання природних ресурсів. Природні ресурси обмежені і в багатьох випадках непоновлювані. Тому їх раціональне споживання знижує навантаження на навколишнє природне середовище, а податкове стимулювання цього процесу посилює мотивацію економічних агентів.

Основним принципом економічного стимулювання в цьому напрямку є платність природних ресурсів. Реалізується цей принцип шляхом застосування ресурсних податків (зборів), які через механізм витрат включаються в ціну об'єкта і оплачуються в кінцевому підсумку споживачем. До цих податків відносяться, в першу чергу, податки (збори) на видобуток корисних копалин, на використання водних ресурсів і т. п. Такі податки включені в податкові системи практично всіх держав. Разом з тим, кожна з країн має свої специфічні особливості (з точки зору запасів ресурсів і структури їх споживання), які і визначають перелік пред-

²⁵⁵ Non-paper «green elements from member states' recovery plans». http://ec.europa.eu/environment/integration/pdf/recovery_plans.pdf

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики

метів оподаткування, рівень і співвідношення ставок, вагомість ресурсних податків у загальних податкових надходженнях.

Стимулювання споживання енергозберігаючих матеріалів реалізується у світовій практиці також за допомогою непрямого оподаткування, що дозволяє споживачам знизити витрати на їх придбання.

Так, у Великобританії в рамках заходів щодо реалізації зобов'язань, взятих ЄС у рамках Кіотського протоколу, з 1998 р. застосовувалася знижена 5 %-а ставка ПДВ на енергозберігаючі матеріали. В Італії та Швеції знижені ставки специфічних акцизів, встановлені для тих підакцизних енергоресурсів, які використовуються для виробництва електроенергії з урахуванням екологічних пріоритетів держав, а Греція, Данія, Великобританія, Фінляндія та Португалія в цих ситуаціях застосовують звільнення від оподаткування.²⁵⁶

Завдання наукового керівника

Проаналізуйте в контексті світового досвіду наявність і зміст інструментів податкового стимулювання впровадження енергозберігаючих технологій, що застосовуються в нашій країні. Наскільки різноманітними та ефективними Вам бачаться ці інструменти, чи має сенс доповнити їх країнами закордонними стимулами?

Ще одним з напрямків раціонального використання природних (і в першу чергу енергетичних) ресурсів, є стимулювання їх економії в побуті, що може бути реалізовано за допомогою податкових пільг з індивідуального прибуткового податку. Так, у США, наприклад, застосовується 15 %-а податкова знижка до інвестицій в теплоізоляцію житла.

3. Стимулювання використання природоохоронних технологій пов'язане,

в першу чергу, з необхідністю зниження навантаження на навколишнє природне середовище в процесі виробництва. Традиційно поширеним у цій сфері податковими інструментами є: звільнення від оподаткування окремих платників, прискорена амортизація екологічних витрат капітального характеру, а також підтримка інвестицій екологічного спрямування за допомогою податкових знижок та податкового кредиту.

Найбільш радикальна пільга для спеціалізованих компаній, що здійснюють діяльність або обслуговують сферу енергозберігаючих технологій, застосовується у Франції. Такі підприємства там повністю звільнені від корпоративного податку на доходи.

Основними варіантами прискореної амортизації екологічних витрат є вста-

²⁵⁶ Соколовська А. М., Єфименко Т. І., Луніна І. О. та ін. Вказана праця. – К.: НДФІ, 2006. – С. 274.

новлення підвищених норм амортизації, а також методи попередньої (advanced depreciation) або вільної (free depreciation) амортизації.²⁵⁷

Так в Люксембурзі при базових нормах для устаткування 10–20 % підвищені норми прямолінійною амортизації (до 60 % від вартості активу) застосовуються для інвестицій в охорону природного середовища та енергозбереження.

Прискорена амортизація активів, пов'язаних із захистом навколишнього природного середовища, в Македонії реалізована шляхом збільшення загальних норм амортизації на 25 %.

Податковим законодавством Франції передбачена можливість списання всієї вартості основних фондів природоохоронного призначення в рік їх придбання (100 %-а попередня амортизація).

У Нідерландах активи природоохоронного призначення (їх перелік визначається урядом) можуть бути амортизовані в режимі «вільної амортизації», умови якої визначаються платниками за погодженням з податковими органами.

Прискорена амортизація енергозберігаючого обладнання передбачена також у США, Великобританії, Японії та інших розвинених країнах.

Наступною групою інструментів податкового регулювання, які широко застосовуються за кордоном для стимулювання впровадження природоохоронних технологій, є податкові знижки – зменшення об'єкту оподаткування з корпоративного прибуткового податку на витрати, пов'язані з інвестиціями екологічної спрямованості (табл. 4.5).

Значно рідше (у практиці європейського оподаткування його використовує тільки Іспанія) застосовується інвестиційний податковий кредит екологічної спрямованості.

4. Стимулювання використання альтернативних джерел енергії. Наслідком світової енергетичної кризи 70-х рр. минулого століття стало застосування податкових пільг, спрямованих на стимулювання розвитку і використання альтернативних видів енергії, які в 90-і рр. виділилися в самостійний, і притому виключно важливий напрямок податкового регулювання екологічних процесів.

Найбільш значущим у цьому відношенні є комплекс пільг зі специфічних акцизів, і в тому числі з екологічних податків на продукти. Ці пільги дозволяють стимулювати споживання енергії з поновлюваних джерел (замість традиційних вуглеводнів мінерального походження) за рахунок зменшення ціни їх споживання.

Про значення, яке надається податковому регулюванню використання аль-

²⁵⁷ Kesti Juhani, Editor L.L.M. European Tax Handbook 2004. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2004. – P. 221, 424, 425, 442, 474.

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики

тернативних енергоресурсів європейськими державами, свідчить прийняття у 2003 р. спеціальної Директиви 2003/96/ЄС,²⁵⁸ відповідно до якої країни-члени ЄС мають право знижувати оподаткування або звільняти від нього:

по-перше, паливо, використане для технологічних проектів з освоєння поновлюваних джерел енергії або високо екологічної продукції;

по-друге, всі види біопалива;

по-третє, енергію сонця, вітру, біомаси, приливну і геотермальну енергію;

по-четверте, електроенергію, спожиту міським комунальним транспортом;

по-п'яте, природний газ, що використовується як моторне паливо.

Ці можливості були реалізовані в податковому законодавстві європейських країн у вигляді:²⁵⁹

- звільнення від оподаткування (Фінляндія) або застосування зниженої ставки податку (Бельгія) всіх підакцизних енергоресурсів, що використовуються в домашньому господарстві;
- застосування зменшених ставок або повного звільнення від оподаткування біопалива. Пільги такого роду особливо активно застосовувалися в Європі в другій половині 90-х рр. минулого століття, проте починаючи з 2004 р., у міру нарощування обсягів виробництва і споживання цього альтернативного енергоресурсу, податкові пільги в більшості європейських держав були скасовані;
- звільнення від оподаткування електроенергії, що генерується з енергії сонця, вітру, припливів-відливів, з біомаси чи сміття, геотермальної енергії (Данія, Швеція, Німеччина); в Іспанії з цими цілями передбачено використання зниженої ставки акцизу.

Іншим важливим напрямком реалізації податкового регулювання в сфері застосування альтернативних енергоресурсів є комплекс інструментів, що використовуються для стимулювання розширення використання енергії з заповнюємо джерел в побуті.

Вкрай цікавий досвід податкового стимулювання побутового використання нетрадиційних джерел енергії в Німеччині. У цій країні розвинена система пільг

²⁵⁸ Directive 2003/30/EC of the European Parliament and of the Council of 8 May 2003 on the promotion of the use of biofuels or other renewable fuels for transport Official Journal L 123, 17/05/2003 P. 0042 – 0046// <http://www.is.vitonline.com/sukhodolya/es/law/promotionbiofuels.htm>

²⁵⁹ Соколовська А. М., Єфименко Т. І., Луніна І. О. та ін. Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду. – К.: НДФІ, 2006. – С. 274 – 275.

Таблиця 4.5

Світова практика використання податкових знижок та податкового кредиту для стимулювання впровадження природоохоронних технологій²⁶⁰

Держава	Ставка знижки (кредиту), %	База для нарахування пільги	Особливості використання
<i>Податкова знижка</i>			
Бельгія	13,5	сума інвестицій в патенти, а також у дослідження та розробки нової технології екологічної спрямованості та інвестицій в енергозбереження	не використана податкова знижка може бути перенесена на майбутні періоди без будь-яких обмежень
Македонія	100,0	сума прибутку, інвестована на захист навколишнього природного середовища	не встановлені
Нідерланди	55,0	загальні річні витрати на кваліфіковані капітальні вкладення в енергозбереження	пільга застосовується відносно інвестицій у межах 0,02-106 млн євро
	15,0; 30,0; 40,0	сума інвестицій в капітальні активи, спрямовані на збереження навколишнього природного середовища	знижка надається на інвестиції, що відповідають таким критеріям: капітальні активи передбачені відповідною директивою і входять в опублікований перелік; сума інвестицій повинні перевищувати 2 тис. євро. Конкретний розмір знижки визначається в залежності від об'єктів інвестиції
Чехія	15,0	витрати на придбання машин та обладнання для водовідведення, очистки води та водопостачання	пільга поширюється на активи, придбані на умовах фінансового лізингу і застосовуються протягом 36 місяців з періоду, наступного за введенням в експлуатацію (або з періоду отримання першого прибутку)
<i>Податковий кредит</i>			
Іспанія	10,0	інвестиції в основні фонди, пов'язані з захистом або поліпшенням природного середовища	податковий кредит не застосовується у разі отримання субсидій. Період використання пільги - 10 років

²⁶⁰ Kesti Juhani, Editor. L.L.M. European Tax Handbook 2004. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2004. – P. 74, 151, 442.474, 606.

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики

енергозберігаючої спрямованості. Так, наприклад, податкова база за індивідуальним прибутковим податку зменшується на витрати, пов'язані із здійсненням наступних заходів:²⁶¹

- приєднання будинків до систем опалення, що використовують відпрацьоване тепло або енергію згорання сміття, в яких переважає теплопостачання зі споруд об'єднаного виготовлення теплової та електроенергії;
- установка в будинках теплових насосів, сонячних теплових систем і вкладення в рекуперацію тепла (використання відведеного тепла);
- будівництво вітрових турбін, якщо одержувана у зв'язку з цими вкладеннями енергія в основному використовується платником податку для організації енергопостачання будинку, який знаходиться на території країни;
- спорудження установок з видобутку газу, який виробляється із рослинних і тваринних відходів шляхом бродиння, якщо цей газ використовується для обігріву житлових будинків або для підігріву в таких будинках гарячої води.

Заслугує на увагу також пільга з податку на майно, надана в 2009 р. власникам екологічно чистих будинків у Нідерландах. Цей новий інструмент податкового регулювання введено у складі заходів антикризової податкової політики одночасно з істотним збільшенням податків для власників будинків, вартість яких перевищує 1 млн євро.²⁶²

Поряд з цими специфічними пільгами, у практиці оподаткування розвинених країн застосовуються також такі традиційні інструменти як податкові знижки і податкові кредити.

Література для самостійної роботи до розділу 4

1. Ван Хорн. Дж.К., Вахович Д. М. (мл.). Основы финансового менеджмента. – 11-е изд. – М., СПб., К. : Вильямс, 2003. – 992 с.
2. Глоссарий бюджетных терминов. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // www.budgetrf.ru
3. Економічна енциклопедія: У трьох томах. – Т. 2. – К. : Академія, 2001. – С. 770.
4. Загорский В. С., Иванов Ю. Б., Иванченко А. С. Особенности применения инструментов льготного налогообложения для стимулирования инноваций // Инновации: проблемы науки и практики – 2007: Монографія. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2007. – С. 90 – 106.

²⁶¹ Einkommensteuer – Durchführungsverordnung. // http://bundesrecht.juris.de/estdv_1955/index.html

²⁶² Dutch government agrees on anti-crisis plan. // <http://static.rnw.nl/migratie/www.radionetherlands.nl/currentaffairs/region/netherlands/090324-crisis-plan-redirection>

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

5. Заяц Н. Е. Теория налогов: Учебник. – Мн. : БГЭУ, 2002. – 220 с.
6. Иванов Ю. Б., Карпова В. В., Карпов Л. Н. Налоговый менеджмент: учеб. пос. Х. : ИД «ИНЖЭК», 2006. – 488 с.
7. Иванов Ю. Б., Майбуров И. А. Системы налогообложения Украины и России: структура, проблемы, тенденции развития. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2009. – 520 с.
8. Иванов Ю. Б., Тищенко А. Н. Современные проблемы налоговой политики. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2006. – 328 с.
9. Иванов Ю. Б. Оподаткування та інноваційна діяльність // Інновації: проблеми науки і практики: Монографія. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2006. – С. 253 – 293.
10. Иванов Ю. Б., Петросянц К. В. Малий бізнес: управління податками. Монографія. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2009. – С. 85 – 88.
11. Караваева И. В. Налоговое регулирование рыночной экономики: Учеб. пособие. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 215 с.
12. Майбуров И. А. Необходимость налогового стимулирования воспроизводства человеческого капитала в России. //В кн. Институциональные основы инновационных процессов. – М. : «Доброе слово», 2008. – 352 с.
13. Майбуров И. А. Сущность и классификация налоговых льгот // Налогообложение: проблемы науки и практики – 2008. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2008. – С. 93 – 112.
14. Майбуров И. А. Теория и история налогообложения: учебник. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 495 с.
15. Мобилизация финансирования для решения первоочередных задач защиты окружающей среды: рекомендации на перспективу // Шестая конференция ООН «Окружающая среда для Европы». – Белград, Сербия, 10 – 12 октября 2007г. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.unecsc.org/env/documents/2007/ece/ece.belgrade.conf.2007.22.r.pdf>
16. Началов А. В. Налоговый словарь. – М. : Статус-кво 97, 2004. – 400 с.
17. Нижегородцев Р. М., Стрелецкий А. С. Мировой финансовый кризис: причины, механизмы, последствия. – М. : ЛИБРОКОМ, 2008. – 64 с.
18. Податкова система України: Підручник / В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. П'ятаченко та ін. – К. : Либідь, 1994. – 464 с.
19. Налогообложение: проблемы теории и практики – 2009. Монография / Под ред. Ю. Б. Иванова. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2009. – 296 с.
20. Коррекция налоговой политики в период глобальной финансово-экономической нестабильности: Монография / Под ред. И. А. Майбурова. – Екатеринбург: УГТУ-УПИ, 2009. – 325 с.
21. Природоохранные платежи за загрязнение и продукцию в Армении: оценка хода реформ и направления дальнейшего усовершенствования. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа:// www.oecd.org/dataoecd/44/46/34953278.pdf
22. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. – К. : Знання-Прес, 2004. – 454 с.

Розділ 4. Регулятивний потенціал податкової політики

23. Соколовська А. М., Єфименко Т. І., Луніна І. О. та ін. Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду. – К. : НДФІ, 2006. – 320 с.
24. Фокіна І. В. Формування механізму податково-субсидіарного регулювання вугільної промисловості. Автореф. дис. ... канд. екон. наук. – Донецьк, 2006. – 22 с.
25. Швабій К. І. Оподаткування доходів населення: проблеми науки та практики: Монографія. – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2009. – 296 с.
26. Эбрилл Л., Кин М., Боден Ж.-П., Саммерс В. Современный НДС М.: «Весь Мир», 2003. – 274 с.
27. Directive 2003/30/EC of the European Parliament and of the Council of 8 May 2003 on the promotion of the use of biofuels or other renewable fuels for transport Official Journal L 123, 17/05/2003 P. 0042 – 0046. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу:// <http://www.is.svtonline.com/sukhodolya/es/law/promotionbiofuels.htm>
28. European Tax Handbook 2004 / Juhani Kesti, L.L. M. Editor. – Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2004. – 754 p.
29. Sixth VAT Directive: uniform basis of assessment. <http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/131006.htm>.

Розділ 5

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ УДОСКОНАЛЕННЯ СПРАВЛЯННЯ ОКРЕМИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

Не надавай важливості сьогоднішнім прикростям.
Завтра в тебе будуть нові
Арнольд Шенберг

5.1. Проблеми й перспективи розвитку оподаткування прибутку підприємств

Не все те прибуток, що потрапило в гаманець
Лоренс Стерн

Одним із першочергових та пріоритетних завдань при побудові ринкової економіки в Україні є функціонування економічно виважених та справедливих податкових відносин між державою, громадянами-виборцями та суб'єктами господарювання. Прибуткове оподаткування як важливий макроекономічний інструмент державного регулювання активно використовується у податковій політиці всіх економічно розвинених країн. Крім фіскального, йому характерний значний регуляторний потенціал, зокрема в забезпеченні оптимального розвитку економіки, стимулювання переливу капіталу із базових матеріаломістких галузей до сектору господарюючих суб'єктів з високим технологічним рівнем виробничих процесів та значною часткою доданої вартості (заробітної плати і нарахувань на неї) у структурі ціни продукції.

Проблематика оподаткування доходів юридичних та фізичних осіб досліджена в працях багатьох вітчизняних вчених, зокрема В. Вишневського, І. Грицаєнко, О. Данілова, Т. Єфименко, О. Іванишиної, Ю. Іванова, В. Мельника, П. Мельника, А. Соколовської, Л. Шаблистої, Н. Фліссак, Н. Ткаченко та ін. Зважаючи на значні теоретичні та практичні доробки, оприлюднені в наукових публікаціях, вважаємо за необхідне провести факторний аналіз діючої практики справляння податку з прибутку підприємств та податку з доходів фізичних осіб в Україні, виокремивши деякі проблемні аспекти в їх адмініструванні.

Основи податкових взаємовідносин між підприємствами та державою в Україні закладені разом з ухваленням 21.02.1992 р. Закону № 2146–ХІІ «Про оподаткування доходів підприємств і організацій». В наступні роки принциповим стало

Розділ 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів

питання щодо вибору об'єкта оподаткування – валового прибутку чи доходу. Так, в 1992 р. податок справлявся з доходу, в першому кварталі 1993 р. – з прибутку, починаючи з другого кварталу 1993 та у 1994 р. – з доходу. В 1995–1997 рр. знову оподатковувався прибуток і як наслідок надходження даного платежу зросло з 1423 млн грн в 1994 р. до 4868 млн грн в 1995 р., 5560 млн грн в 1995 р. та 5785 млн грн в 1997 р.²⁶³

Наближення практики прибуткового оподаткування юридичних осіб до норм, усталених у більшості розвинутих країн, відбулося з прийняттям Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» у редакції від 22.05.1997 р. Згідно з даним нормативно-правовим актом об'єктом оподаткування є прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податку і суму амортизаційних відрахувань.

Еволюція вітчизняного прибуткового оподаткування підприємств супроводжувалась паралельною зміною ставки податку та об'єктивною тенденцією до переходу від диференціації ставок до застосування єдиної ставки податку для суб'єктів господарювання, що займаються різними видами діяльності. Так, якщо в 1993 р. ставка податку на валовий дохід була встановлена на рівні 18 %, то з 01.02.1994 р. її було підвищено до 22 %. Починаючи з 01.01.2004 р., була зменшена базова ставка податку на прибуток з 30 % до 25 %.

Періодичні законодавчі трансформації в механізмі розрахунку та справляння податку на прибуток не відповідали стану й рівню розвитку економічної системи України, не вписувались повною мірою у реалії соціально-економічного й політичного життя та не враховували рівень та можливості органів фіскалу.

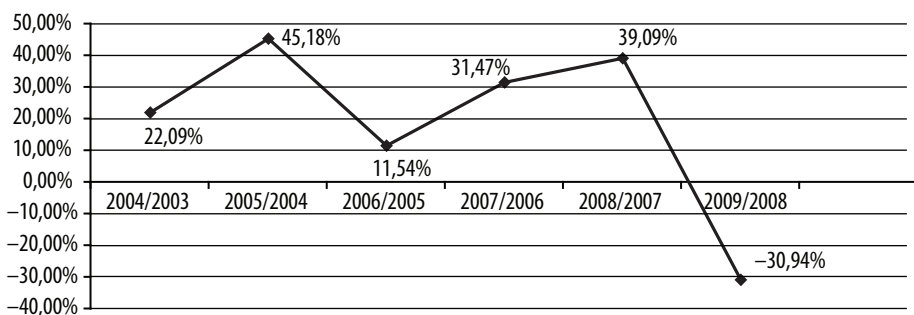
Характеризуючи фіскальну ефективність податку на прибуток підприємств за період з 2003 по 2009 рр. в Україні, відзначимо, що відбувалося зростання абсолютних сум надходжень даного платежу: 13237,2 млн грн у 2003 р., 2004 р. – 16161,7 млн грн, у 2005 р. – 23464,0 млн грн, у 2006 р. – 26172,1 млн грн, у 2007 р. – 34407,2 млн грн, у 2008 р. – 47 856,8 млн грн, у 2009 р. – 33 048,0 млн грн (табл. 5.1).

Найбільш суттєве зростання надходжень спостерігалось в 2008 р. (+ 13449,60 млн грн). Необхідно зазначити про зниження поступлень податку з прибутку підприємств у 2009 р. у порівнянні до попереднього року (– 14808,80 млн грн), або на –30,94 %. Найбільший приріст +45,18 % спостерігався у 2005 р. по відношенні до 2004 р. (рис. 5.1).

²⁶³ Сичевський В. Податок на прибуток підприємств у сучасних умовах // Вісник податкової служби України. – 2003. – №6. – С. 4 – 7.

Динаміка надходження податку з прибутку та податку з доходів фізичних осіб до зведеного бюджету України²⁶⁴

Роки	Податок з прибутку підприємств		Податок з доходів фізичних осіб	
	млн грн	% до загальних податкових надходжень	млн грн	% до загальних податкових надходжень
2003	13237,2	24,37	13521,3	24,89
2004	16161,7	25,59	13213,3	20,92
2005	23464,0	23,93	17325,2	17,67
2006	26172,1	20,81	22791,1	18,13
2007	34407,2	21,34	34782,1	21,57
2008	47 856,8	21,07	45 895,8	20,20
2009	33 048,0	15,88	44 485,3	21,38



◆ Динаміка надходжень податку з прибутку підприємств

Рис 5.1 Зміна у надходженнях податку з прибутку підприємств до зведеного бюджету України

Завдання наукового керівника

За допомогою трендового аналізу оцініть тенденції зміни надходжень податку на прибуток. Виявіть та проаналізуйте інші чинники, що обумовлюють динаміку цього показника

До основних факторів, що вплинули на динаміку надходжень податку на прибуток, потрібно віднести динаміку валового прибутку в економіці (рис. 5.2). При оподаткуванні доходів підприємств існує пряма залежність розміру податків від розміру отриманих прибутків (до-

²⁶⁴ Складено на основі статистичних матеріалів Державного казначейства України.

Розділ 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів

ходів). Жодні інші податки, в тому числі і прями, не мають такої залежності від кінцевих результатів діяльності суб'єктів господарювання, як податок на прибуток.

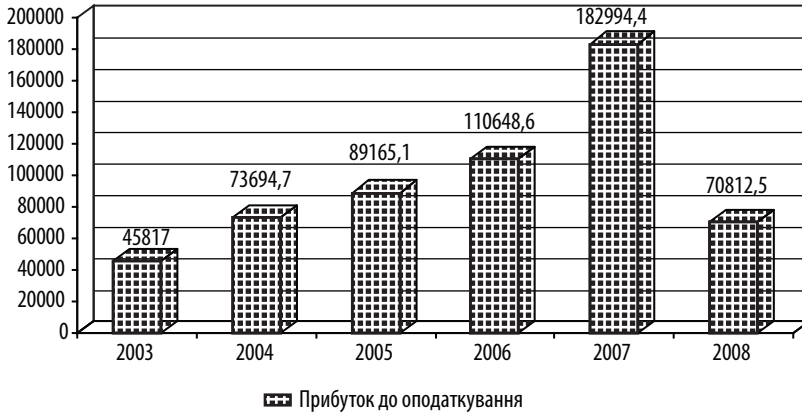


Рис. 5.2 Динаміка валового прибутку в економіці

Так, в 2007 р. спостерігалось максимальне зростання фінансового результату: +72345,8 млн порівняно з попереднім роком. А вже у 2008 р. спостерігалось зниження валового прибутку до оподаткування на –112182 у відношенні до 2007 р. Частка податку на прибуток підприємств у прибутку до оподаткування мала строкату динаміку, та не була послідовною. А це означає про хаотичне зниження чи підвищення податкового навантаження (рис. 5.3).

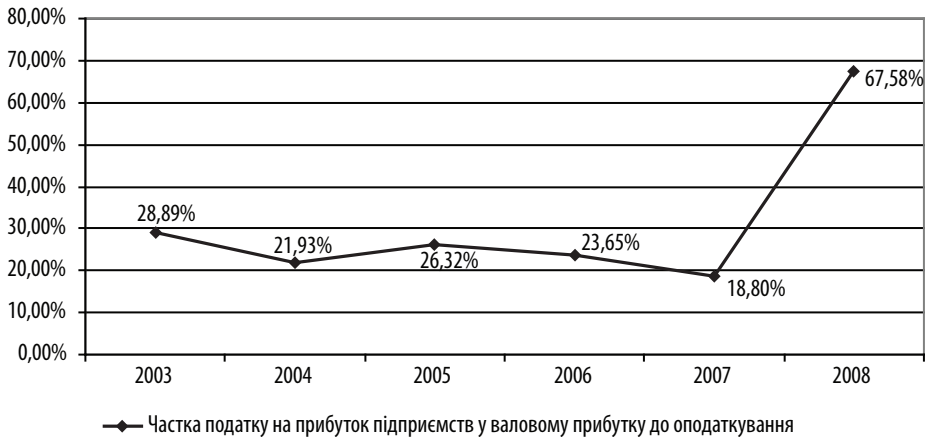


Рис. 5.3 Частка податку на прибуток підприємств у базі оподаткування

Спостерігаємо значне зростання податкового навантаження у 2008 р. – 67,58 % у порівнянні до інших періодів. У 2003 – 2007 рр. податкове навантаження коливалось в межах від 18,80 % у 2007 р. до 28,89 % у 2003 р.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

Порівнюючи приріст податкових надходжень та зміну у вартості отриманого валового прибутку в країні, зазначимо про нерівномірність цих показників. Зокрема спостерігаємо випереджаючі темпи приросту валового прибутку, виключення становлять лише 2005 та 2008 рр., коли надходження податку на прибуток підприємств випереджали приріст прибутку.

Загалом динаміка частки податку на прибуток у валовому прибутку до оподаткування аналогічна з динамікою питомої ваги податку на прибуток у ВВП. Економічні трансформації в Україні супроводжувалися зростанням валового внутрішнього продукту у грошовому еквіваленті протягом аналізованого періоду (рис. 5.4).

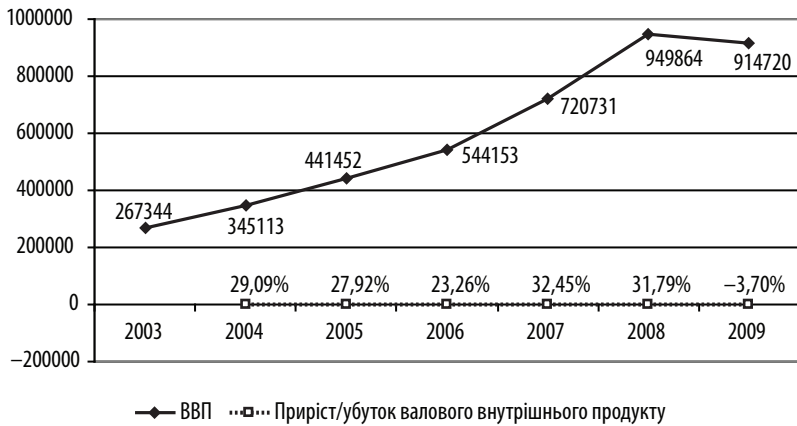


Рис. 5.4. Динаміка валового внутрішнього продукту в Україні, млн грн

Спостерігаємо постійний приріст валового внутрішнього продукту на проміжку 2003 – 2008 рр. у грошовому еквіваленті, виключенням був 2009 р. – валовий внутрішній продукт зменшився у порівнянні до 2008 р. на 3,7 %. Причиною такого зниження була фінансово–економічна криза, яка спричинила суттєве зниження виробництва та споживання.

Найбільший приріст валового продукту зафіксовано у 2007 р. у порівнянні до 2006 р. – 32,45 %.

Різні темпи зростання ВВП та надходжень податку зумовили строкату динаміку питомих ваг податку на прибуток у даному макроекономічному показнику. Частка податку на прибуток підприємств у ВВП (рис. 5.5) в період з 2003 – 2009 рр. виглядала таким чином: 2003 р. – 4,95 %, 2004 р. – 4,68 %, 2005 р. – 5,32 %, 2006 р. – 4,81 %, 2007 р. – 4,77 %, 2008 р. – 5,04 %, 2009 р. – 3,61 %.

Так, впродовж 2003 – 2009 рр. питома вага податку у ВВП досягла максимуму в 2005 р. (5,32 %), мінімуму – в 2009 р. (3,61 %). Зниження частки податку на прибуток зумовлена значним недонадходженням податку на прибуток підприємств

Розділ 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів

до зведеного бюджету України, темпи убутку валового внутрішнього продукту не були такими значними як зниження надходжень податку на прибуток підприємств, які зменшилися на 30,94 % у порівнянні з 2008 р.

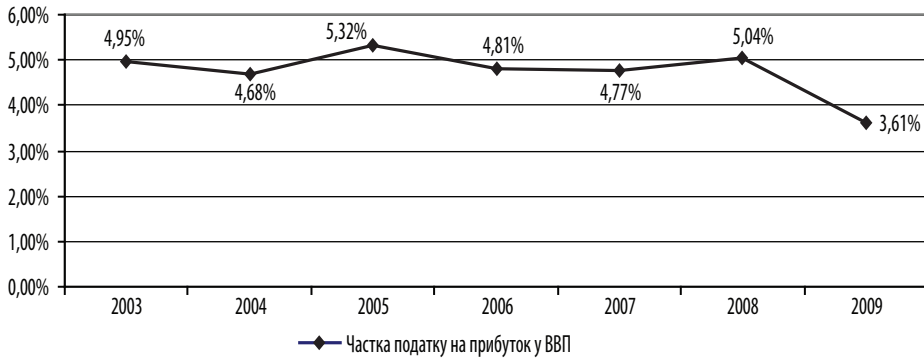


Рис. 5.5. Динаміка частки податку на прибуток підприємств у ВВП, % ²⁶⁵

Значимість податку на прибуток підприємств в доходах зведеного бюджету України по-різному проявлялась в період з 2003 по 2009 рр. Максимальну питому вагу в податкових доходах зведеного бюджету податок на прибуток мав у 2004 р. (17,66 %), у 2003 р. – 17,58 %, у 2005 р. – 17,49 %, у 2006 р. – 15,23 %, у 2007 р. – 15,64 %, у 2008 р. – 16,7 %, у 2009 р. – 11,45 %, мінімальне значення цього показника становило 11,45 % у 2009 році. Крім цього, видається доцільним порівняти фіскальну роль двох найбільших прибуткових податків в Україні. Фіскальна роль податку на прибуток підприємств та податку з доходів фізичних осіб протягом обраного для дослідження періоду змінювалась від переважання одного до переважання іншого податку у доходах зведеного бюджету України (рис. 5.6.).

Спостерігаємо неоднорідну фіскальну роль того чи іншого податку, зокрема переважання податку на прибуток підприємств над податком з доходів фізичних осіб було у 2004 р., 2005 р., 2006 р., 2007 р., в інші аналізовані періоди фіскальна роль податку з доходів фізичних осіб була вищою. Найменшою частка податку на прибуток була у 2009 р. і знизилася у порівнянні до попереднього року на 4,62 %, а частка податку з доходів фізичних осіб зросла лише на 0,01 %. Тому неможна однозначно сказати про посилення ролі прибуткового оподаткування громадян. Причиною такого різкого зниження частки податку на прибуток є вплив економічної кризи, що змусила знижувати виробництво, та прибутковість.

²⁶⁵ За даними Державної податкової адміністрації України.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій



Рис. 5.6. Частка податку на прибуток підприємств та податку з доходів фізичних осіб у доходах зведеного бюджету України

Відзначимо також, що на загальні надходження податку на прибуток підприємств значний вплив мають такі фактори як обсяг наданих податкових пільг та динаміка податкового боргу з цього податку. В період з 2004 по 2008 рр. питома вага податкової заборгованості та наданих податкових пільг за податком на прибуток підприємств була доволі значною (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Динаміка податкового боргу та податкових пільг з податку на прибуток підприємств, млн грн

Показники	Роки				
	2004	2005	2006	2007	2008
Суми наданих податкових пільг з податку на прибуток підприємств	653,059	246,855	488,855	854,12	1115,176
Кількість пільговиків	1123	1089	1246	1204	1260
Податковий борг з податку на прибуток підприємств	2409,02	2328,231	2032,05	2123,07	1938,8

Зазначимо про суперечливу політику держави в сфері пільгового оподаткування. Кількість пільговиків змінюється кожного року, цей показник немає тенденційних ознак. Через надані податкові пільги бюджети країни втрачають значні суми податкових надходжень. Зокрема, порівнюючи податкові надходження та пільги, отримуємо наступні результати: Частка наданих пільг з податку на прибуток у податкових надходженнях у 2004 р. становила 4,04 %, у 2005 р. втрати в результаті пільгового оподаткування були найменшими за весь порівнюваний

Розділ 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів

період і становили лише 1,05 % від фактичної суми мобілізованого податку на прибуток, 2006 р. – 1,87 %, 2007 р. – 2,48 %, 2008 р. – 2,33 % (рис. 5.7).



Рис. 5.7. Частка пільг з податку на прибуток підприємств у мобілізованих надходженнях податку на прибуток підприємств.

Завдання наукового керівника

Використовуючи форму 1-ПП проаналізуйте з використанням матеріалу 4 розділу склад пільг з податку на прибуток підприємств. Відокремте власне податкові пільги від інших інструментів податкового регулювання, що застосовуються в конструкції цього податку

Що стосується приросту наданих пільг та податкових надходжень, зауважимо про протилежні тенденції, якщо приріст податкових надходжень у 2005 р. становив 45,18 %, то податкових пільг надано на 62,2 % менше, ніж у попередньому році, у 2006 р. спостерігалася діаметрально інша тенденція – приріст податкових надходжень з податку на прибуток становив

лише 1,87 %, коли приріст наданих пільг – 98,03 %; схожа ситуація спостерігалася і у 2007 р., а в 2008 р. знову спостерігався приріст податкових надходжень вищезгаданими темпами у порівнянні з наданими податковими пільгами. Ситуація, що склалася навколо оподаткування податком на прибуток підприємств, наводить нас на висновок про відсутність чіткої стратегії в оподаткуванні, адже фіскальні результати в країні не є закономірними.

Нечіткою є й структура заборгованості з податку на прибуток підприємств. Суми заборгованості по сплаті податку різняться в залежності від року: у 2004 р. податковий борг становив 2409,02 млн грн, у 2005 – 2328,231 млн грн, 2006 р. – 2032,05 млн грн, 2007 р. – 2123,07 млн грн, 2008 р. – 1938,8 млн грн (рис. 5.8), хоча мають загальну тенденцію до зменшення. Це означає, що діяльність податкових органів стала ефективнішою, а культура сплати податків в Україні підвищилася.



Рис 5.8. Динаміка податкового боргу з податку на прибуток підприємств в Україні

Додає негативу також і недосконале адміністрування податку на прибуток підприємств з позицій фіскальних органів. Про це свідчать дисбаланси у фактичних та планових показниках даного обов'язкового платежу. Зокрема, у 2003 р. перевиконання фактичних показників над плановими склали 1419,16 млн грн, 2004 р. – 3418,52 млн грн, 2005 р. – 996,11 млн грн, із загальної динаміки випав лише показник виконання у 2006 р. – планові показники недовиконано на 181,8 млн грн, у 2007 та 2008 рр. відбулося перевиконання планових показників, визначених бюджетними законами на відповідний рік (рис 5.9).



Рис. 5.9. Динаміка виконання планових показників податку на прибуток підприємств

Також необхідно наголосити на нерівномірному процесі виконання показників державного бюджету України, що підтверджує гіпотезу про ручне керування бюджетним процесом, яке в Україні меншим чином залежить від використання наукових методик формування планових показників.

Розділ 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів

Таким чином, важливим напрямом вдосконалення справляння податку на прибуток підприємств є вироблення дієвих інструментів з боку держави, які б забезпечували ефективне планування податкових надходжень, планування об'єкту оподаткування, відповідальність платників податків щодо своєчасної, повної сплати податку, максимальне зменшення періодичних списань чи реструктуризації податкових недоїмок, впорядкування масових бюджетних взаємозаліків.

Актуальною проблемою при адмініструванні податку на прибуток підприємств є невідповідності між бухгалтерським та податковим обліком, перш за все, наявність різних підходів до визначення структури та складу валових доходів і валових витрат, що в кінцевому результаті впливає на розрахунок об'єкта оподаткування податком на прибуток. Така практика була започаткована в середині 1997 р. разом із внесенням істотних змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». О. Угляренко, провівши вибірковий аналіз діяльності 15 підприємств спиртової промисловості України, стверджує, що фінансовий результат у 90 % випадків не збігається з оподатковуваним прибутком, оскільки у фінансовому і податковому законодавстві коригування доходів і витрат здійснюється за різними статтями, у різних випадках або в різні терміни.²⁶⁶ А тому доцільним є встановлення порядку обчислення бази оподаткування податку на прибуток, виходячи з даних фінансового обліку. Крім цього, дана база оподаткування чітко відобразатиметься у фінансовій звітності за вимогами національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що відповідно зменшить кількість помилок, які виникають на етапі розрахунку об'єкта оподаткування. Такі підходи повинні бути максимально уніфіковані зі світовою практикою калькуляції об'єкта оподаткування та декларування податку на прибуток.

5.2 Формування ефективної системи податкової амортизації в Україні

Ніщо не вимагає стільки мудрості та розуму,
як визначення тієї частини, яку у підданих
забирають, та тієї, яку залишають їм.
Шарль Луї де Монтеск'є

Термін «амортизація» (від лат. *amortisatio* – погашення), що в економіці характеризує процес перенесення вартості засобів виробництва на вироблений за їх допомогою продукт, має давню історію.

²⁶⁶ Угляренко О. М. Визначення оподаткованого прибутку та його вплив на формування фінансових ресурсів підприємства // Фінанси України. – 2004. – №2. – С. 94.

Завдання наукового керівника

На основі вивчення спеціальної літератури проведіть історико-економічний аналіз понять амортизації. Наведіть поняття амортизації бухгалтерської, податкової та економічної, проаналізуйте сферу застосування цих термінів

Перші згадування про амортизацію і приклад, з нею пов'язаний, належать давньоримському архітекторові Вітрувію, який визначив амортизацію як «ціну минулого року».²⁶⁷

Більш конкретні розробки в цій сфері належать англійським бухгалтерам. Так, уперше поняття бухгалтерської амортизації зустрічається у Дж. Меліса (1588 р.). На той час в практиці було поширено два основні підходи до

визначення амортизації: перше – як пряма витрата нерухомого майна; друге – як прийом, який дозволяє постійно зберігати основний капітал на однаковому рівні. Дж. Меліс був представником саме першого підходу.²⁶⁸ Другий підхід набув поширення в бухгалтерському обліку в середині XIX ст., що було безпосередньо пов'язане з розвитком залізничного транспорту.

У ті часи поняття «податкової амортизації» не існувало. Її виникнення було обумовлене появою податку на прибуток корпорацій у другій половині XIX ст., як результат розповсюдження акціонерних товариств, заснованих на принципі обмеженої відповідальності.

В Україні поняття податкової амортизації досить нове. До проголошення незалежності в Україні податкової амортизації не існувало, адже не існувало податку на прибуток. У 1991 р. з виникненням приватної власності на капітал постало питання про необхідність формування системи оподаткування прибутку підприємств. В ті часи для цілей нарахування податку на прибуток застосовувалися правила розрахунку амортизації основних засобів за методиками бухгалтерського обліку, які були запозичені з радянських часів.

Завдання наукового керівника

Складіть порівняльну характеристику правил нарахування амортизації за правилами бухгалтерського та податкового законодавства України. Визначить принципові розбіжності, які не дозволяють зблизити данні бухгалтерського та податкового обліку амортизації основних засобів

Своє поширення податкова амортизація набула в Україні з моменту прийняття чинної редакції Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» у 1997 р., який зумовив розподіл обліку на бухгалтерський та податковий. Це було закріплено прийняттям у 2001 р. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», який регламентував нарахування амортизації для цілей фінансової звітності.

²⁶⁷ Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – С. 46.

²⁶⁸ Соколов Я. В. Вказана праця. – С. 89.

Розділ 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів

Отже зараз у господарському законодавстві України розрізняють амортизацію бухгалтерську (яка регламентується стандартами бухгалтерського обліку) та податкову (яка регламентується податковим законодавством).

Варто підкреслити, що *бухгалтерська амортизація* оперує поняттям «активу», тобто майбутньої економічної вигоди або потенціалу надходження коштів²⁶⁹, та «корисного строку експлуатації», тобто періоду, протягом якого очікується використання цього активу.²⁷⁰

Податкова амортизація, навпаки, не має жодного відношення ані до активів, ані до очікуваних строків їх експлуатації. У ситуації з податковою амортизацією в зменшення оподаткованого прибутку списуються витрати за певний період, який може бути будь-яким та визначається лише податковими міркуваннями.

Відомо таке поняття, як вільна амортизація, коли підприємство самостійно обирає правила нарахування амортизації і, як правило, застосовує списання витрат на придбання основних засобів в тому ж звітному періоді, у якому їх було понесено.

Завдання наукового керівника

Наведіть позитивні та негативні наслідки стимулювання інвестиційної діяльності підприємств шляхом використання прискорених норм податкової амортизації

Правила податкової амортизації основних засобів, що використовуються підприємствами, впливають на розмір їх оподаткованого прибутку і суми податкових платежів. Збільшуючи або зменшуючи суми амортизаційних податкових списань шляхом зміни правил податкової амортизації, держава може впливати на розмір податкових зобов'язань платників та стимулювати або дестимулювати інвестиційну

діяльність підприємств.

Щоб визначити, які методи та норми податкової амортизації є стимулюючими, які дестимулюючими, необхідно знати нейтральні правила, тобто такі, які не впливають на рішення господарюючих суб'єктів щодо інвестування.

Інвестиційну податкову нейтральність можна розуміти трояко. *По-перше*, як міжчасову («intertemporally»), коли податок не впливає на рішення про вибір між споживанням і збереженням (відкладеним у часі споживанням). *По-друге*, як міжгалузеву («intersectorally»), коли податок не впливає на вибір об'єкта інвесту-

²⁶⁹ Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку: пер. з англ.; за заг. ред. С. Ф. Голова. – К. : Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України, 1998. – С. 43.

²⁷⁰ Міжнародні стандарти ... – Вказана праця. – С. 88.

вання. *По-третє*, як нейтральність щодо джерел фінансування («with respect to financing decisions»), коли податок не впливає на вибір між власним і позиковим фінансуванням.²⁷¹

Економічне значення таких правил полягає в тому, що вони є складовою частиною нейтрального оподаткування, яке не призводить до зайвих втрат добробуту та не знижує економічної ефективності.²⁷²

Загальновизнаний критерій міжчасової інвестиційної нейтральності було одержано у теоремі інваріантності ставки податку на прибуток П. Самуельсона²⁷³. Згідно з цим дослідженням податкова амортизація буде нейтральною, якщо результат від її нарахування дорівнюватиме результату від нарахування реальної економічної амортизації, яка відображає реальну зміну вартості активу внаслідок старіння.

Щоб проілюструвати різницю між економічною амортизацією і фізичним зносом, канадські вчені П. Коуменекос і Дж. Вонг пропонують розглянути ситуацію з електричною лампочкою²⁷⁴.

Нова лампочка, наприклад, коштує 1 грн, і передбачається, що вона горітиме 1000 годин. Як правило, очікується, що лампочка виробляє щогодини однакову кількість світла до моменту вибуття її з експлуатації. Отже, після 100 годин використання фізичного зносу (який розуміється як зниження продуктивності активу) не станеться. При цьому залишається лише 1/9 очікуваного корисного терміну експлуатації. Передбачаючи, що ставка дисконтування дорівнює нулю, вартість лампочки буде 0,9 грн, тобто вона піддалася економічній амортизації. У міру того, як наближається до завершення корисний термін експлуатації лампочки, економічна амортизація продовжуватиметься, але фізична амортизація, яка визначається як зниження продуктивності активу за одиницю часу, не виникне до того моменту, коли лампочка згорить.

Тепер припустимо, що після 300 годин використання ефективність лампочки у створенні світла знижується. Лампочка все ще горить, але не так яскраво, як

²⁷¹ *Kiesewetter D.* Tax Neutrality and Business Taxation in Russia / D. Kiesewetter // Экономический журнал ВШЭ. – 2002. – № 4. – С. 483

²⁷² *Хубер Б.* Формирование налоговой системы и теория оптимальных налогов / Б. Хубер // Politeconom. – 2000. – № 2. – С. 46.

²⁷³ *Samuelson P.* Tax Deductibility of Economic Depreciation to Insure Invariant Valuation / P. Samuelson // Journal of Political Economy. – 1964. – N 72. – P. 604.

²⁷⁴ *Koumanakos P.* The Forms and Rates of Economic Depreciation. – [Електронний ресурс] / P. Koumanakos, J. Hwang // The Canadian Experience! – Working Paper. – Ottawa: Statistics Canada, 1993. – P. 2–3. – Режим доступу: /P5BCD9WHDMEB25BU.pdf.

Розділ 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів

нова. Іншими словами, кількість світла, виробленого за годину, знизилася, тобто виникла фізична амортизація. Вартість лампочки у цій ситуації дорівнює менше 0,7 грн, оскільки економічна амортизація відображає не лише скорочення корисного терміну експлуатації (залишилося 700 годин, або 7/10 корисного терміну експлуатації), але і зниження ефективності лампочки.

Якщо відмовитися від припущень про незмінність цін, то крім фактора віку, який відображено в економічній амортизації, причиною зміни вартості об'єкту основних засобів може бути зміна загального рівня цін, тобто інфляція або дефляція²⁷⁵ (табл. 5.3).

Таблиця 5.3

Економічна амортизація і переоцінка об'єкта основних засобів

		Часовий період			
		2005	2006	2007	2008
Вік	0	Вартість нового основного засобу 2005 р. А	Вартість нового основного засобу у 2006 р.	Вартість нового основного засобу у 2007 р.	Вартість нового основного засобу у 2008 р.
	1	Вартість основного засобу віком 1 рік у 2005 р. ← П	Вартість основного засобу віком 1 рік у 2006 р.	Вартість основного засобу віком 1 рік у 2007 р.	Вартість основного засобу віком 1 рік у 2008 р.
	2	Вартість основного засобу віком 2 роки у 2005 р.	Вартість основного засобу віком 2 роки у 2006 р.	Вартість основного засобу віком 2 роки у 2007 р.	Вартість основного засобу віком 2 роки у 2008 р.
	3	Вартість основного засобу віком 3 роки у 2005 р.	Вартість основного засобу віком 3 роки у 2006 р.	Вартість основного засобу віком 3 роки у 2007 р.	Вартість основного засобу віком 3 роки у 2008 р.
	4	Вартість основного засобу віком 4 роки у 2005 р.	Вартість основного засобу віком 4 роки у 2006 р.	Вартість основного засобу віком 4 роки у 2007 р.	Вартість основного засобу віком 4 роки у 2008 р.

Умовні позначення:

А – економічна амортизація;

П – переоцінка.

²⁷⁵ Hulten Ch. The Estimation of Economic Depreciation Using Vintage Asset Prices: An Application of the Box-Cox Power Transformation / Ch. Hulten., F. Wykoff // Journal of Econometrics. – 1981. – № 15 – P. 370–371.

Під економічною амортизацією слід розуміти різницю між вартістю основного засобу, наприклад, віком 1 рік у 2005 р. і вартістю нового основного засобу у 2005 р. При цьому різниця між вартістю основного засобу, наприклад, віком 1 рік у 2006 р. і вартістю основного засобу віком 1 рік у 2005 р. не може бути економічною амортизацією, оскільки є відображення переоцінки основного засобу.

Ще одним шляхом досягнення інвестиційної податкової нейтральності є використання модифікації вільної амортизації, яка передбачає для зменшення оподаткованого прибутку списання витрат на придбання активу в тому звітному періоді, в якому вони були понесені.

На практиці метод вільної амортизації в формі одноразового списання витрат застосовується відносно рідко. Це пов'язано з тим, що такі великі списання можуть призвести до збитків, а їх декларування підприємствами може бути небажаним з причин інституціонального характеру (наприклад, з позиції відносин з податковими органами).

Тому більш прийнятним для цілей практичного використання є підхід, який передбачає побудову системи податкової амортизації на основі амортизації економічної.

У західній економічній науці проводилися дослідження, спрямовані на вибір методу та розрахунок норм реальної економічної амортизації.

Більшість аналізованих досліджень²⁷⁶ дійшли загального висновку про те, що модель економічної амортизації для більшості класів активів є геометричною (у бухгалтерському обліку така модель називається методом зменшення залишкової вартості).

Геометрична модель нарахування амортизації означає, що норма амортизації залежить тільки від норми зниження залишкової вартості й строку корисної експлуатації активу. Виходячи з цього, норма амортизації на одну гривню інвестицій розраховується за формулою:

$$d_{i,G} = \delta_G (1 - \delta_G)^{i-1}, \quad i = 1, 2, 3, \dots, n, \quad (5.1)$$

²⁷⁶ Patry A. Economic Depreciation and Retirement of Canadian Assets: A Comprehensive Empirical Study // Investment and Capital Stock Division: Statistics Canada. – 2007. – 61 p.; Tanguay M., Gellatly G., Balwin J. Depreciation Rates for the Productivity Accounts // Investment and Capital Stock Division: Statistics Canada. – 2007. – 95 p.; Wykoff F., Hulten Ch. Economic Depreciation of the U.S. Capital Stock: A First Step // The U.S. Treasury Department: Office of Tax Analysis. – 1979. – 100 p.; Fraumeni B. The Measurement of Depreciation in the U.S. National Income and Product Accounts // Survey of Current Business. – 1997. – 23 p.; Koumanakos P., Hwang J. The Forms and Rates of Economic Depreciation // Investment and Capital Stock Division: Statistics Canada. – 1993. – 78 p.

Розділ 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів

де $d_{i,G}$ – сума нарахованої амортизації на одну гривню інвестицій в році i ;
 δ_G – норма амортизації за геометричною моделлю;
 i – вік активу.

Виходячи з цього, ученими США та Канади було розраховано норми реальної економічної амортизації для геометричної моделі, які широко використовуються при побудові систем податкової амортизації у країнах з ринковою економікою.

Для того щоб визначити стимулюючий або дестимулюючий характер системи податкової амортизації, доцільно порівнювати поточну вартість сум нарахованої податкової амортизації для даного класу активів з поточною вартістю сум нарахованої економічної амортизації для цього ж класу.

Так, якщо поточна вартість податкових амортизаційних відрахувань перевищує поточну вартість реальної економічної амортизації, то правила нарахування податкової амортизації є стимулюючими щодо інвестицій.

Якщо поточна вартість податкових амортизаційних відрахувань є нижчою, ніж поточна вартість реальної економічної амортизації, то правила нарахування податкової амортизації є дестимулюючими.

Якщо поточна вартість податкових амортизаційних відрахувань дорівнює поточній вартості реальної економічної амортизації, тоді правила нарахування податкової амортизації є нейтральними щодо інвестиційних уподобань підприємств.

І, нарешті, якщо поточна вартість податкової амортизації дорівнює повній первісній вартості активу, податкові амортизаційні списання є еквівалентом вільної амортизації.

Досвід країн-членів ОЕСР (табл. 5.4) щодо нарахування податкової амортизації показує, що в переважній більшості уряди прагнуть до встановлення таких правил, при яких норми податкової амортизації перевищують норми реальної економічної амортизації.

Завдання наукового керівника

Проаналізуйте зарубіжний досвід країн з розвинутою економікою. Наведіть приклади, коли політика податкової амортизації виявилася ефективною для виходу країни з кризи

Це дає підприємствам можливість протистояти негативному впливу інфляції, а також стимулювати їх до інвестування. Особливо це актуально при нарахуванні податкової амортизації на такі об'єкти основних засобів як виробниче устаткування.

У країнах з більш високими ставками податку на прибуток уряди прагнуть до надання щедрих норм нарахування податкової амортизації, що дозволяє підприємствам істотно знижувати податковий

тягар, що припадає на них, за умови здійснення ними інвестиційної діяльності²⁷⁷ (докладніше – див підрозділ 4.3).

Щоб проаналізувати систему податкової амортизації в Україні на предмет її відповідності принципу інвестиційної податкової нейтральності, розглянемо загальну методику розрахунку податкової амортизації регламентовану Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Згідно з п. 8.2.2 основні фонди підлягають розподілу за такими групами:

група 1 – будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої, в тому числі жилі будинки та їх частини (квартири і місця загального користування), вартість капітального поліпшення землі;

група 2 – автомобільний транспорт та вузли (запасні частини) до нього; меблі; побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до них;

група 3 – будь-які інші основні фонди, не включені до груп 1, 2 і 4;

група 4 – електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, інші інформаційні системи, комп'ютерні програми,²⁷⁸ телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних товарів (предметів).

Сума амортизаційних відрахувань розрахункового кварталу визначаються шляхом застосування норм амортизації до балансової вартості груп основних фондів на початок розрахункового кварталу.

Норми амортизації встановлюються у відсотках до балансової вартості кожної з груп основних фондів на початок звітного (податкового) періоду в такому розмірі (в розрахунку на податковий квартал):

група 1 – 2 %;

група 2 – 10 %;

група 3 – 6 %;

група 4 – 15 %.

Аналізуючи систему податкової амортизації з позиції інвестиційної нейтральності, можна дійти висновку, що діюча система є дестимулюючою. Це проявляється в такому.

²⁷⁷ Виецкая О. Налоговая амортизация: теории, опыт и проблемы применения: Монографія / О. Виецкая / НАН України. Ін-т економіки пром-сти. – Донецьк, 2008. – С. 70 – 74.

²⁷⁸ Термін «комп'ютерна програма» розуміється у значенні, наведеному у законодавстві з питань охорони авторських та суміжних прав.

Таблиця 5.4

Правила нарахування податкової амортизації в країнах ОЕСР²⁷⁹

Показники	Австралія	Великобританія	Ірландія	Канада	США	Австрія	Бельгія	Греція	Італія	Норвегія	Португалія	Фінляндія	Франція	Швеція	Японія
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
<i>Устаткування</i>															
Метод нарахування	DB, SL	DB	SL	DB		SL	SL	SL, DB	DB, SL	DB	DB; SL	DB	SL	DB	DB
Норма для DB, %	-	25	-	30		-	-	10–15	-	20	12,5–25	30	-	30	33
Норма для SL, %	12,5	-	15	-		12,5	10–30	-	15	-	-	-	12,5	-	--
Строк експлуатації при SL, роки	8	-	UFD	-	MACRS	8	UFD	-	6,67	-	-	-	8	-	-
Додаткові списання	НЕМАЄ	НЕМАЄ	НЕМАЄ	НЕМАЄ		ТАК	НЕМАЄ	НЕМАЄ	НЕМАЄ	НЕМАЄ	ТАК	НЕМАЄ	НЕМАЄ	НЕМАЄ	НЕМАЄ
Норма додаткових списань, %	-	-	-	-		9	-	-	-	-	5%	-	-	-	-
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16

²⁷⁹ Див.: Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа. – [Электронный ресурс]. – М. : Ин-т экон. переходного периода, 2000. – 45 с. – Режим доступа: <http://www.iet.ru/problemu-nalogoivoi-sistemu-rossii-teoriya-opyt-reforma-nauchnye-trudy-19-2.html>; Gordon K. Marginal Effective Tax Rate on Physical, Human and R&D Capital. – [Электронный ресурс] / K. Gordon, H. Tchilinguirian // OECD Economic Department. – Working paper. – 1998. - № 199. – 31 p. – Режим доступа: www.oecd.org/dataoecd/11/43/35129652.pdf; MACRS. – [Электронный ресурс]: Матеріали електронної енциклопедії Wikipedia, the free encyclopedia. – Режим доступу: <http://wikimediafoundation.org/wiki/Special:Search?search=MACRS>.

Закінчення табл. 5.4

Будівлі і споруди													
Метод нарахування	SL	SL	SL	DB	MACRS	SL	SL	SL	DB; SL	DB	SL	DB	SL
Норма для DB, %	-	-	-	4%	MACRS	-	-	-	-	2; 5	-	4; 7; 20	-
Норма для SL, %	2,5; 4	4	4	-		2,5; 4	3; 5	5; 8	2-7	-	2; 5	-	1,5-5
Строк експлуатації при SL, роки	25-40	25	25 (UFD)	-									
					MACRS								
						UFD	UFD	UFD	UFD	-	UFD	-	UFD
Додаткові списання	НЕМАЄ	НЕМАЄ	НЕМАЄ	НЕМАЄ		ТАК	НЕМАЄ	НЕМАЄ	НЕМАЄ	НЕМАЄ	НЕМАЄ	НЕМАЄ	НЕМАЄ
Норма додаткових списань, %	-	-	-	-		12	-	-	-	-	-	-	-

Умовні позначення: BD (Declining Balance) – метод зменшення залишкової вартості; SL (Straight Line) – метод прямолінійного списання; UFD (Until Fully Depreciated) – до повного списання; MACRS (Modified Accelerated Cost Recovery System) – змінена система прискореної амортизації.

Розділ 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів

Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» встановлює норми нарахування податкової амортизації, які в сполученні з високим індексом інфляції не дозволяють досягти мінімально припустимого рівня реальної економічної амортизації, що збільшує проблему старіння діючих виробничих потужностей, а також веде до подальшого дестимулювання інвестиційної діяльності.

Метод нарахування податкової амортизації на будинки й споруди не відповідає загальносвітовим тенденціям, де в переважній більшості використовується метод прямолінійного списання.

Класифікація основних засобів, регламентована Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» негативно позначається на інвестиційній діяльності підприємств, тому що поєднує в групи не сумісні за моделлю реальної зміни вартості (реальної економічної амортизації) об'єкти основних засобів. Особливо це актуально для 3 групи основних засобів, де об'єднане виробниче устаткування без його розподілу за галузевою ознакою.

Виходячи з цього, для формування ефективної системи податкової амортизації в Україні, необхідно ґрунтуватися на принципі податкової нейтральності як вихідному критерію для визначення грані між стимулюванням і дестимулюванням інвестиційної діяльності підприємств. При цьому необхідно розробити класифікацію основних засобів, яка ґрунтується на нормах реальної економічної амортизації, розрахувати нейтральні норми податкової амортизації, врахувати такі фактори як більш високий у порівнянні з розвиненими країнами індекс інфляції, а також, відносно низьку ставку податку на прибуток, що обумовлює необхідність надання більш високих норм податкової амортизації. Дотримання цих принципів дозволить сформувати таку систему податкової амортизації, яка буде адекватною реаліям даного етапу розвитку економіки та сприятиме підвищенню ефективності інвестиційної діяльності підприємств в Україні.

5.3. Оцінка результатів реформи оподаткування доходів фізичних осіб в Україні та шляхи її розвитку

Податкова система є рефлексом економічних відносин

К. І. Родбертус

Соціально-економічні відносини, що існують в тій чи іншій країні, постійно змінюються у часі, що зумовлює необхідність адекватних зрушень в системі оподаткування. Теорія і практика оподаткування протягом часу свого існування зазнали істотних змін, які зумовлені економічною еволюцією. Інноваційні види економічної діяльності спричиняють виникнення нових об'єктів оподаткування. Нові технології, що кардинально змінили систему акумуляції та зберігання інфор-

мації, а також обміну нею, вимагають удосконалення системи адміністрування податків. Процеси інтеграції та глобалізації викликають зростання мобільності факторів виробництва – як капіталу, так і праці, тому виникає потреба пошуку нових форм оподаткування, які б відповідали вимогам сьогодення, перспективам розвитку соціально-економічної системи країни та глобальної економіки в цілому. Ці реалії нашого часу зумовлюють необхідність постійної уваги як до фундаментальних проблем теорії податків, так і до прикладного застосування наукових концепцій.

В Україні з переходом від командно-адміністративної системи господарювання до економіки ринкового типу в економіці виникають нові джерела доходів і, відповідно, нові сфери їх використання. З часом формується нова структура доходів і затрат населення, яка істотно відрізняється від тієї, що мала місце у СРСР.

Перші роки української незалежності відзначалися вагомим деструктивним впливом реформаційних процесів на національну економіку. Більшість народно-господарських зв'язків в економічній системі було зруйновано, велика кількість підприємств державного сектора економіки опинилася на межі банкрутства. Реальні доходи громадян впали до критичного рівня. Це призвело до масштабної соціально-економічної кризи та започаткування процесів зростання рівня диференціації за доходами, майнової стратифікації, що відбувалися на фоні гіперінфляційних процесів. Внаслідок неконтрольованої емісії грошей номінальні доходи населення зростають, і майже симетрично падає реальна купівельна спроможність одержуваних грошей. Цей період, коли, по суті, відбувається процес первісного нагромадження капіталу, характеризується загальною тенденцією до поглиблення розшарування суспільства за рівнем одержуваних доходів. У пошуках заробітку значна частина працездатного, і що головне, – найбільш продуктивного, працездатного населення України мігрує за кордон. Велика кількість громадян працюють у тіньовому секторі економіки України. За таких обставин тіньові та необліковувані доходи населення фактично не працюють на національну економіку у найпродуктивнішій формі – як джерело заощаджень та інвестицій в економіку.

Період з 1996 р. характеризується в Україні якісно новими умовами господарської діяльності та забезпечення життєвого рівня громадян. Грошова реформа поклала край інфляційним процесам у національній економіці, для управління та боротьби з інфляцією здійснюється досить ефективна грошово-кредитна політика, застосовується політика більш жорстких бюджетних обмежень на всіх рівнях господарської діяльності. Саме в цей період формується стійка тенденція до зростання реальних доходів населення, хоча звичайно, на цьому процесі, негативно позначилися валютно-фінансова криза 1998 р. і системна глобальна фінансово-економічна криза, що розпочалась у 2008 р.

Розділ 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів

Ці та інші зміни соціально-економічного устрою суспільства, глобальні економічні, демографічні тенденції зумовлюють необхідність адекватних змін у вітчизняній системі оподаткування в цілому і в системі оподаткування доходів фізичних осіб зокрема.

Теоретично основними ознаками ефективності податкової політики у сфері оподаткування доходів фізичних осіб можна визнати такі критерії:

- можливість податкової політики збільшити джерела доходів (така вимога може реалізовуватися шляхом автоматичних (пов'язаних з розширенням податкової бази) і дискреційних (за рахунок перегляду податкових ставок, введення нових податків тощо) змін;
- здатність податкової політики визначати обґрунтовану податкову базу, що дозволяє забезпечувати необхідні податкові надходження при відносно низьких ставках податків (звуження податкової бази спричиняє необхідність підвищення податкових ставок, а це, у свою чергу, збільшує ймовірність ухилення від сплати податків);
- спрямованість податкової політики на мінімізацію затрат та її результативність, що ставить вимогу зниження вартості адміністрування податків;
- нейтральність податкової політики щодо стимулів для економічних агентів.

Характеризуючи практику оподаткування доходів населення та податкову політику у цій сфері в цілому, можна стверджувати: практика реалізації податкової політики в Україні у сфері оподаткування доходів населення є суперечливою та неоднозначною.

Всебічний аналіз генезису системи оподаткування доходів населення в Україні проведено багатьма дослідниками, які займаються податковою проблематикою.

Зокрема, висновки, що є загальними для періоду від початку становлення системи оподаткування доходів населення у незалежній Україні й до реформи 2004 р., зроблено у праці А. Соколовської. Їх можна сформулювати так:²⁸⁰

Простежується тенденція до переходу від диференційованої системи оподаткування доходів населення різних категорій платників, властивої для економіки адміністративно-командного соціалізму з нерівноправним становищем різних форм власності, видів діяльності та форм доходу, до системи прибуткового податку рівного, егалітарного характеру щодо всіх платників, властивої для демократичних держав.

Простежується тенденція до переходу від роздільного (шедулярного) до валового (глобального) підходу визначення бази оподаткування податку з доходів фізичних осіб (далі ПДФО).

²⁸⁰ Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А. М. Соколовська. – К. : Знання – Прес, 2004. – С. 206–226.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

Відбувається підвищення рівня оподаткування середньої номінальної заробітної плати працівників народного господарства.

Здійснюється перехід від прогресивного оподаткування до оподаткування за єдиною ставкою.

Систематизовано зміни в системі оподаткування доходів фізичних осіб представлено у табл. 5.5. З наведених у ній даних ми бачимо, що поступово зростає фіскальна значущість ПДФО. За 10 років вона зросла в середньому на 1 % від ВВП, що відображає якісні зміни у структурі податкової системи. Хоча в цілому частка ПДФО у доходах зведеного бюджету України зменшилася, все ж фіскальна значущість цього податку зростає з огляду на відношення надходжень від його сплати до надходжень від сплати податку на прибуток підприємств. За 10 років коефіцієнт відношення корпоративного прибуткового податку до ПДФО зріс з 0,8 до 1.

Щодо механізму функціонування ПДФО, то слід відзначити такі основні його зміни.

Завдання наукового керівника

Проаналізуйте тенденції оподаткування доходів населення в інших країнах світу. Сформулюйте основні риси міжнародної практики реформ в сфері оподаткування доходів населення?

По-перше, в результаті реформи 2004 р. прогресивна шкала ставок такого податку була замінена на єдину ставку податку в розмірі 13 %, а з 2007 р. – 15 %. Це означає, що кардинально змінилися умови оподаткування, оскільки маржинальна ставка ПДФО істотно знизилася. Тому можна говорити про те, що в цілому систему прогресивного оподаткування було замінено на пропорційний податок.

По-друге, із запровадженням нового механізму оподаткування доходів населення було скасовано хоча й формальні (17 грн на місяць), але існуючі базові вирахування, що не підлягають оподаткуванню.

За чинним законодавством, існує соціальна податкова пільга, але сфера її застосування є дуже обмеженою, оскільки поширюється на осіб, які мають низький рівень доходів (не перевищує місячного прожиткового мінімуму з коефіцієнтом 1,4) або особливий соціальний статус (інваліди, ветерани, тощо). Фактично це означає, що порушуються основна вимога побудови ефективного механізму оподаткування доходів населення та фундаментальні принципи оподаткування. Методологія визначення бази оподаткування, побудована на основі концепції доходу Хайга – Саймонса, застосовується при оподаткуванні прибутку юридичних осіб і, відповідно, не застосовується при оподаткуванні доходів громадян. Це один з основних недоліків податкової політики у сфері оподаткування доходів населення, оскільки в більшості країн світу подібна дискримінація є неприпустимою.

Основні характеристики податку з доходу населення в Україні за 1996 – 2008 рр.²⁸¹

Показники	Середнє за періоди		
	1996 – 2003 рр.	2004 – 2006 рр.	2007 – 2008 рр.
Бюджетні надходження від сплати ПДФО, % ВВП	3,90	4,10	4,90
Частка ПДФО у зведеному бюджеті України, %	21,20	18,80	18,50
Співвідношення надходжень ПДФО/ППП	0,80	0,81	1,01
Гранична максимальна ставка податку, %	40	13	15
Гранична мінімальна ставка податку, %	10	13	15
Кількість ставок	4	1 основна (2 додаткові)	
Річні базові вирахування, % доходу на душу населення	7,10	0	0
Показники прогресивності ПДФО ¹ :			
■ граничний	26,51	17,71	19,58
■ середній	7,18	5,43	6,4
■ зобов'язань	3,69	3,26	3,06
■ залишковий	0,79	0,87	0,86

281 Складено за даними ДПА і Держкомстату України, а також за власними розрахунками

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

Рівень прогресивності ПДФО в Україні за всіма показниками (граничний, середній, зобов'язань і залишковий) протягом досліджуваного періоду істотно зменшився, що, з огляду на існуючу тенденцію до нерівності розподілу доходів в Україні,²⁸² не можна вважати адекватними змінами. Тому можна констатувати певну невідповідність прогресивних характеристик ПДФО ступеню нерівності доходів населення в Україні.

Провідна ідея реформи ПДФО в Україні у 2004 році полягала також у тому, що всі доходи громадян (за деякими винятками, зумовленими соціально-економічними обставинами) повинні оподатковуватися за єдиною ставкою. Фактично йшлося про те, що, поряд із зменшенням нормативної ставки ПДФО, у методику визначення бази оподаткування буде запроваджено глобальний підхід замість шедулярного. Тим часом у дійсності спостерігаються зовсім інші тенденції.

Необхідно констатувати, що у процесі змін ПДФО в Україні не було дотримано принципу фіскальної нейтральності реформи. Внаслідок зниження загального рівня податкового навантаження, надходження від сплати ПДФО зменшились і в номінальному, і в реальному виразі. Якщо у 2003 р. частка ПДФО у ВВП становила 5,1 %, то у 2004 р. – тільки 3,8 %. Надходження цього податку – номінальні та реальні, з урахуванням дефлятора ВВП (після 2003 р.) подано на *рис. 5.10*.

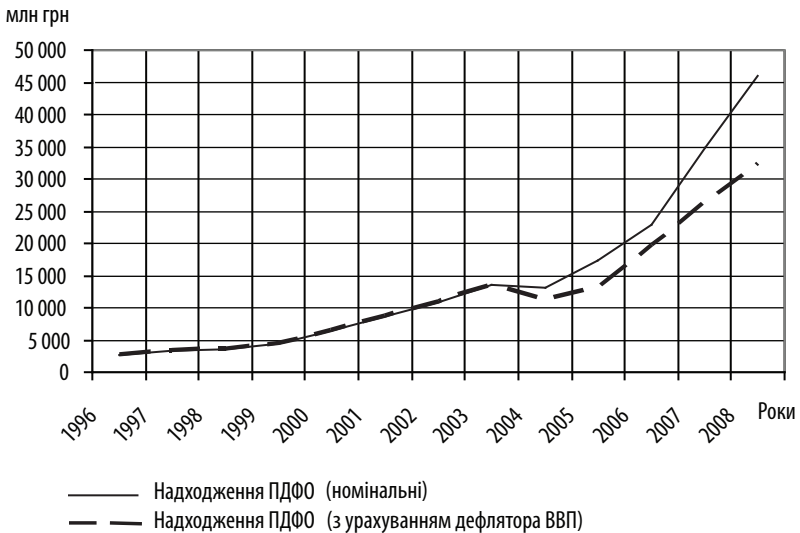


Рис. 5.10. Надходження ПДФО до зведеного бюджету України, (номінальні дані, реальні – з 2004 р.)

²⁸² Ukraine: Poverty Update. Document of the World Bank. / Report № 39887-UA. – June 2007. – P. 15.

Розділ 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів

Той факт, що у короткостроковому періоді зростання обсягу податкових надходжень не відбулось, є очевидним. З урахуванням дефлятора ВВП майже три роки поспіль надходження від сплати ПДФО є значно меншими від трендового рівня. Тільки у 2007 р. питома вага цих надходжень стала приблизно дорівнювати відповідному показнику дореформаційного періоду.

Надзвичайно важливим аспектом аналізу проведеної у 2004 р. реформи ПДФО в Україні є виявлення впливу фактора зменшення номінального і реального податкового навантаження на динаміку бази оподаткування. Як відомо, в таких випадках зміни бази оподаткування відбуваються за рахунок як детінізації доходів (в тому числі і зменшення обсягів ухилення від сплати податків), так і їх зростання. У свою чергу, зростання бази оподаткування зумовлюється змінами у пропозиції робочої сили та інтенсивності праці. Встановлення кількісних співвідношень у цьому причинно-наслідковому ланцюгу дозволяє не лише кількісно, а також якісно оцінити результати реформи ПДФО.

Грунтовний аналіз теоретичних гіпотез, які пов'язують зміни маржинальних ставок індивідуального прибуткового податку (РІТ) з поведінкою економічних агентів, проведено у працях російських вчених.²⁸³ Ці гіпотези тестувалися на російських даних з метою оцінки результатів реформи прибуткового податку з доходів населення у РФ у 2001 р. Тому ми також дотримуємося цієї логіки дослідження, оскільки, на нашу думку, вона дозволяє якнайкраще оцінити наслідки реформи ПДФО в Україні.

Стисло сутність цих гіпотез можна сформулювати так:

- за висновками теоретичних моделей ухилення від сплати податків передбачається, що зменшення граничної ставки податку повинне спричинити розширення бази оподаткування;
- зменшення масштабів ухилення від сплати податків, у першу чергу, серед найдохідніших верств населення, повинне привести до більше ніж пропорційного зростання податкового навантаження на них, а отже – до підвищення прогресивності прибуткового податку;
- з огляду на низьку ефективну ставку прибуткового податку до реформи, повинне відбутися зростання надходжень цього податку при зниженні його граничної ставки як результат розширення бази оподаткування за рахунок зменшення обсягів ухилення від сплати податків (зростання надходжень від сплати прибуткового податку за рахунок розширення бази оподаткування).

²⁸³ Синельников-Мурылев С., Баткибеков С., Кадочников П., Некипелов Д. Оценка результатов реформы подоходного налога в Российской Федерации / С. Синельников-Мурылев, С. Баткибеков, П. Кадочников, Д. Некипелов. – М. : ИЕПР, 2002. – С. 33.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

даткування є більшим, ніж падіння надходжень цього податку за рахунок зниження його нормативної ставки).

Жодна з цих гіпотез не дістала свого підтвердження у випадку української реформи, оскільки: 1) зростання податкових надходжень і, відповідно, розширення бази оподаткування не відбулося (це є непрямом ознакою масштабів ухилення від сплати податків); 2) збільшення податкового навантаження на високодохідні групи населення не відбулося; 3) обсяги ухилення від оподаткування для найзаможніших істотно не змінилися. Проведені економетричні розрахунки підтверджують ці висновки.²⁸⁴

Інші автори по суті дійшли аналогічних висновків, оскільки стверджують, що у результаті проведеної реформи ПДФО найбільшу частку податкового навантаження несуть середні, а не найдохідніші верстви населення, які є головними бенефіціаріями здійснених змін.²⁸⁵

Завдання наукового керівника

На основі опрацювання аналітичних матеріалів, розміщених в мережі Internet, визначте перспективи розвитку системи оподаткування доходів населення в країнах ЄС, а також в країнах з перехідною економікою. Сформулюйте власну позицію щодо впливу зростаючої мобільності робочої сили впливає на систему оподаткування доходів населення країни

З огляду не викладене слід зазначити, що проведений аналіз результатів реформи ПДФО переконує, що не завжди вдається забезпечити виконання умови несуперечливості податкового законодавства економічним відносинам, які склалися у суспільстві. Аналіз результатів і наслідків реформи ПДФО в Україні показує, що, поряд із зниженням прогресивності ПДФО, не був дотриманий принцип фіскальної нейтральності реформи, основними бенефіціаріями

якої стали високодохідні верстви населення, оскільки саме на цю категорію громадян податкове навантаження зменшилося найбільшою мірою.

Виконавчий директор МВФ Д. Страус-Канн з приводу причин нинішньої кризи і перспектив світової економіки досить лаконічно і справедливо зазначив: «Ми повинні відійти від системи, яка приватизує доходи та соціалізує збитки».²⁸⁶ Стосовно системи оподаткування доходів фізичних осіб це означає, що податки

²⁸⁴ Швабій К. І. Оподаткування доходів населення : проблеми науки та практики : [Монографія] // К. І. Швабій. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2009. – С. 209 – 213.

²⁸⁵ Див.: Скрипник А. Фіскальні та соціальні наслідки переходу до плоскої шкали оподаткування доходів фізичних осіб / А. Скрипник // Економіка України. – 2006. – № 12. – С. 11 – 20.; Скрипник А., Гендлер Г. Оцінка податкового навантаження та детінізація фонду оплати праці / А. Скрипник, Г. Гендлер // Економіка України. – 2007. – №5. – С. 17 – 26.

²⁸⁶ Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://www.imf.org/>.

Розділ 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів

з доходів в Україні повинні сплачувати всі та особливо найзаможніші; оподатковувати потрібно усі форми і джерела доходів, не роблячи виключень; необхідно врешті-решт запровадити міжнародні податкові стандарти і стандарти соціального страхування.

Тому існує необхідність у поступовому та послідовному реформуванні існуючого механізму функціонування ПДФО.

Завдання наукового керівника

на якому необхідно проаналізувати переваги та недоліки подвійної системи оподаткування доходів (Dual Income Tax), що застосовується в деяких країнах світу. Слід також докладно розібратися в проблемах, перспективах та механізмах інтеграції системи оподаткування доходів населення з системою соціальних зборів та внесків?

Невідкладно постає необхідність у більш широкому застосуванні регулятивного потенціалу ПДФО (зміна існуючої ставки податку) з одночасним запровадженням єдиного соціального податку замість чинної складної системи нарахувань на фонд оплати праці. При цьому держава має чітко задекларувати цілі подібних нововведень з метою уникнення можливих непорозумінь і неоднозначностей тлумачення ідеології реформи. У механізмі сплати ПДФО

необхідно також запровадити неоподатковуваний мінімум на рівні прожиткового мінімуму для усіх категорій платників ПДФО, в також на вибір платника податку запровадити норму оподаткування сімейного доходу. Запровадження єдиного соціального податку повинно відбуватися у декілька етапів шляхом поступової зміни співвідношення платежів до фондів соціального страхування між працівниками і роботодавцями. Протягом декількох років частини платежів працівників і роботодавців мають бути приведеними до рівного співвідношення. При цьому, солідарна система соціального забезпечення також поступово має бути замінена на систему персоналізованого індивідуального страхування громадян: медичного, життя, пенсій тощо.

У середньостроковій перспективі постає необхідність проведення податкової амністії доходів громадян, оскільки велика частка доходів зосереджена в тіньовому секторі економіки, існує також необхідність у запровадженні нових форм і методів адміністрування ПДФО в Україні.

5.4. Проблеми справляння податку на додану вартість

... Навіть найгірша форма ПДВ все-таки краща для бюджетних доходів, ніж традиційні форми оподаткування

Терклер

Найбільш важливим та значним досягненням двадцятого століття у галузі оподаткування можна вважати швидке поширення у світовій економіці податку на додану вартість (ПДВ). В літературі стверджують: «... біля 4 млрд людей, тобто 70 % населення Землі, проживає в країнах, котрі застосовують ПДВ і нахождение цього податку складає біля 18 трлн доларів за рік – майже четверта частина від усіх державних доходів в світі».²⁸⁷

До впровадження ПДВ, як звичай справлялись специфічні акцизи на певні групи товарів та податки з продажу та обігу. Сама ідея податку на додану вартість виникла у німецького підприємця фон Сіменса в 1920 р. Батьком сучасного ПДВ вважається Моріс Лоре, котрий вніс вагомий внесок в розробку та запровадження цього податку.

Мотивація запровадження податку в кожній країні має свою причину. У країнах Південної Америки ПДВ було запроваджено як ефективний фіскальний податок, котрий забезпечив значне збільшення податкових надходжень у бюджет країн та відповідав зростанню орієнтації країн на зовнішню торгівлю. В Західній Європі податок був запроваджений у зв'язку з посиленням євроінтеграції країн – членів Європейського Союзу, тому що в найбільшому ступені сприяв ліквідації деформації в торгівлі, пов'язаної з непрямими податками, котрі ним було замінено. В більшості країн з перехідною економікою, у тому числі і незалежній Україні, виникла необхідність заміни традиційних джерел наповнення бюджету, пов'язаних з функціонуванням державних підприємств, які значно зменшились в результаті роздержавлення майна, на нові ефективні податки. Слід зазначити, що в таких економічно розвинених країнах як США та Індія ПДВ як загальнодержавний податок не справляється.

З проголошенням Україною незалежності та переходом до вільного ціноутворення податок з обороту, який був щільно пов'язаний з державною монополією у галузі ціноутворення, було замінено податком на додану вартість.

²⁸⁷ Современный НДС/Лайам Эбрил, Майкл Кин, Жан-Поль Боден, Виктория Саммерс; Пер. с англ. – М. : Издательство «Весь Мир», 2003. – 274. – С.1.

Розділ 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів

Таким чином, введення в Україні в 1992 році «Декрету Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість»²⁸⁸ пояснюється не пошуком додаткового джерела наповнення бюджету, а пошуком заміни непрямого податку з обороту.

Другою причиною введення ПДВ була необхідність врівноваження цін на товари з Російської Федерації. В той час Україна фактично входила в єдиний митний простір, де була єдина валюта (рубль), розгалужена кооперація, економічна залежність тощо. Тому введення ціноутворюючого податку РФ (податку на додану вартість), автоматично збільшували ціни в Україні. Різниця в цінах осідала б на рахунках комерційних структур, а не в казні держави.

Декрет Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість», як і більшість податкових законодавчих актів, фактично повторювали законодавчі акти, котрі були запроваджені в Російській Федерації. Слід відмітити своєчасність введення цього Декрету та вдалий зміст. Попри деякі недоліки ПДВ та податок на дохід підприємств забезпечили в 1992 році 75 % надходжень до бюджету України, а в 1993 – 76 %.²⁸⁹

З часом у справлянні податку на додану вартість виявилися ряд недоліків, основними серед них є такі:

- Декрет Кабінету Міністрів України не був, як і інші податкові акти, Законом України;
- ряд положень Декрету не відповідали вимогам щодо оподаткування добавленої вартості положенням та вимогам ЄС;
- застосування декількох видів розрахунку податку в залежності від господарської діяльності та категорії платника податку ускладнювало бухгалтерський облік та механізм розрахунку податкових зобов'язань;
- встановлення без належного обґрунтування множини податкових пільг;
- відсутність відповідальності держави за порушення прав платників податку при бюджетному відшкодуванні та інші.

Ми не погоджуємося з думкою деяких авторів, що прийняття в 1997 році Закону України «Про податок на додану вартість»²⁹⁰ було обумовлено радше нашим нестримним прагненням вступу до ЄС, аніж об'єктивною економічною доцільністю, адже цей вид податку є характерним для економічно розвинутих країн.

²⁸⁸ «Декрет Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість» від 26 грудня 1992 року № 14–92 // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 10. – Ст. 78.

²⁸⁹ Податкова система України: Підручник / В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. П'ятаченко та ін.; за ред. В. М. Федосова. – К.: Либідь, 1994. С. 61

²⁹⁰ Правдолюбова К. Відшкодування експортного ПДВ // Юридична газета №16(151) 22 квітня 2008. www.yur-gazeta.com

Відмітимо, що Закон України «Про податок на додану вартість», котрий був запроваджений з 1 жовтня 1997 року, ліквідував ряд недоліків Декрету та принципово відрізнявся рядом положень. Наведемо найбільш суттєві:

1. Для справляння ПДВ застосовувався саме Закон України.
2. Окрім добровільної реєстрації платником ПДВ, визначено обов'язкову реєстрацію платників податку та присвоєння їм індивідуального податкового коду.
3. Запроваджено податкову накладну, котра є обов'язковим документом при визначенні податкових зобов'язань платника податку.
4. Для усіх платників податку незалежно від виду діяльності встановлено єдиний механізм розрахунку ПДВ.
5. Визначено об'єкт оподаткування та операції, що не є об'єктом оподаткування, визначено операції, котрі звільняються від оподаткування та інше.

Якщо провести аналіз механізму нарахування податку на додану вартість, то базою для оподаткування слугує безпосередньо додана вартість на певному етапі виготовлення та продажу товарів, робіт, послуг. В літературі достатньо висвітлено та проаналізовано різні методи визначення бази оподаткування ПДВ.²⁹¹ Найбільш поширеним є сальдовий метод розрахунку платежу до бюджету, який застосовується і в законодавстві України. Згідно з чинним законодавством не потрібно визначати додану вартість щоб розрахувати ПДВ. Податкове зобов'язання перед бюджетом платника податку розраховується як різниця між ПДВ, який отримано в результаті реалізації товарів, робіт, послуг та ПДВ, який сплачено платником податку при придбанні товарів, робіт, послуг (вхідний ПДВ). В Законі немає визначення доданої вартості, при цьому в базу оподаткування ПДВ включається інший непрямий податок – акцизний збір, який під визначення «додана вартість» не підпадає. З теоретичного погляду виникає питання: «Чи відповідає такий порядок назві Закону?».

Інша проблема виникає з принципово новим визнанням виникнення податкових зобов'язань та права платника на податковий кредит. Згідно зі ст. 7.3. Закону датою виникнення податкових зобов'язання з поставки товарів (робіт, послуг) вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше: або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку як оплата товарів

²⁹¹ Податкова система України: Підручник / В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. П'ятаченко та ін.; за ред. В. М. Федосова. – К. : Либідь, 1994. – С. 164 – 167; Налогообложение: теории, проблемы, решения/ В. П. Вишнеvский, А. С. Веткин, Е. Н. Вишнеvская и др.; под общ. ред. В. П. Вишнеvского. – Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. 227 – 234

Розділ 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів

(робіт, послуг), що підлягають поставці, або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податку. Аналогічно датою виникнення права платника податку на податковий кредит вважається дата здійснення першої з подій:

або дата списання коштів з банківського рахунку платника податку в оплату товарів (робіт, послуг);

або дата отримання податкової накладної, що засвідчує факт придбання платником податку товарів (робіт, послуг)».²⁹²

З цієї статі Закону про ПДВ на практиці може виникнути ситуація, коли з'являються «фіктивні» податкові зобов'язання та податковий кредит без реальних коштів, котрі проходять через банківські рахунки комерційних структур, при цьому не порушується податкове законодавство. Таким чином виникає можливість, не маючи реальної продукції та фінансових ресурсів, маніпулюючи податковими накладними та іншими документами, фіктивно збувати товар декільком фірмам, остання з яких виступатиме експортером продукції зі застосуванням нульової ставки податку на додану вартість і, таким чином, претендентом на отримання бюджетного відшкодування. При відсутності «тіньового» сектору економіки в країні, чіткому адмініструванні податку, особливо з боку податкових органів, відкритості та правдивості звітів підприємств, а також певній замкнутості економіки країни таке положення не призведе до значних фінансових порушень. Неповна сплата податку одними платниками та надлишкова сплата іншими призведуть до певної компенсації і не порушать наповнення бюджету держави.

На жаль, в Україні існує як тіньовий сектор економіки, який ухиляється від сплати податків, так і один з його сегментів (підприємства «метелики», одноденні підприємства тощо), котрі не тільки не сплачують податків до Державного бюджету, але й отримують бюджетне відшкодування грошових коштів. В країні виникає ситуація, коли державна казна повинна відшкодувати експортерам більшу суму ПДВ, ніж надійшло в казну від адміністрування цього податку, що не можливо навіть теоретично. У зв'язку з цим зростає державний борг платникам податку як бюджетне відшкодування ПДВ. В публікаціях наводиться сума заборгованості з бюджетного відшкодування ПДВ платникам податку на рівні 20 – 25 млрд грн станом на 1 березня 2010 року. Таким чином справляння податку на додану вартість в Україні має на сьогодні найбільший і вагомий недолік – бюджетне відшкодування платникам податку. Для вирішення цієї проблеми в Україні вченими, політиками та практиками пропонуються різноманітні підходи. Наведемо найбільш поширенні:

²⁹² Закон України «Про податок на додану вартість» від 3 квітня 1997 року № 168/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 21.

Завдання наукового керівника

Епіграф до підрозділу щодо того, що навіть сама найгірша форма ПДВ все-таки краща для бюджетних доходів, ніж традиційні форми оподаткування, є дискусійним. Сформулюйте власну думку щодо цього вислову та обґрунтуйте її теоретично й підтвердіть відповідними розрахунками

1. Відмінити тимчасово справляння податку на додану вартість та замінити його податком на кредиторську вимогу (ПКВ) чи податком з реалізації.

2. Відмінити бюджетне відшкодування в Законі.

3. Не відшкодовувати борг з бюджетного відшкодування платникам податку.

4. Внести зміни в редакцію Закону, які

зменшать ймовірність фіктивного відшкодування.

По першій пропозиції достатнє обґрунтування та розрахунки наведено в монографії,²⁹³ з яким цілком погоджуємося. Щодо податку на кредиторську вимогу, авторами пропозиції є Ю. Тимошенко та О. Турчинов,²⁹⁴ то запровадження ПКВ означатиме накопичення податку в ціні тим більше, чим більше етапів на шляху від сировину до купівлі товару кінцевим користувачем і тому буде сприяти інфляційному зростанню цін; ПКВ поставить в невігідне положення українських експортерів та погіршить можливості діяльності на зовнішніх ринках. Ми підтримуємо думку закордонних та вітчизняних вчених, що завдяки кумулятивному ефекту податок з реалізації також не може бути гідною альтернативою ПДВ.

Завдання наукового керівника

Найголовнішою проблемою справляння ПДВ в Україні, на нашу думку, є бюджетне відшкодування. Пропонуємо визначитися з цією проблемою, проаналізувати існуючі в літературі з оподаткування підходи та запропонувати своє бачення її вирішення

Щодо другої пропозиції, то запровадити таку зміну в Закон в сучасних умовах недоцільно з наступних міркувань. Не вирішеною залишається проблема боргу з бюджетного відшкодування платникам ПДВ. Потрібно, напевно, відмінити нульову ставку податку, яка зараз застосовується відносно експортних операцій й у випадку відсутності бюджетного відшкодування

втрачає зміст. Звільнення від оподаткування експортних операцій зменшить прибутковість або збільшить ціну вітчизняних товарів, що експортуються на величину вхідного ПДВ, що знизить їх конкурентоспроможність. Окрім того у цьому

²⁹³ Налогообложение: теории, проблемы, решения/ В. П. Вишневский, А. С. Веткин, Е. Н. Вишневская и др.; под общ. ред. В. П. Вишневого. – Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – с. 263–282

²⁹⁴ Тимошенко Ю. В., Турчинов О. В. Основні напрями удосконалення системи оподаткування в Україні. – К., 1998. – 62 с.

Розділ 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів

випадку втрачає сенс говорити про гармонізацію податкової системи України з країнами ЄС, де ПДВ є обов'язковим податком.

Третя пропозиція особливо не декларується, але на практиці існує в Україні. З боку Уряду неповернення бюджетного відшкодування ПДВ платникам податку або взагалі не пояснюється, або пояснюється відсутністю чи недостатньою кількістю коштів в бюджеті. На жаль, в Законі про ПДВ відсутня стаття про відповідальність та фінансові санкції до держави у випадку несвоечасного бюджетного відшкодування ПДВ, тобто порушено баланс відповідальності учасників податкового процесу.

Слід зазначити, що відшкодування ПДВ в Україні здійснюється за регіональною ознакою, що підтверджується статистикою: за 10 місяців 2007 р. відшкодовано 76,5 % від сум, що підлягали відшкодуванню (залишку на початок року і заявлених сум, за винятком відмовлених податковими органами), то в Донецькій області відшкодовано 96,3 % таких сум, Чернівецькій – 93,2 %, Черкаській – 90,9 %, Запорізькій – 90,3 %. У той же час цей показник для Сумської області становить лише 46 %, Вінницької – 52,1 %, Київської – 54,4 %, Житомирської – 59,3 %, Волинської – 61,5 %, Києва і Севастополя – 67,4 %.²⁹⁵

Нами підтримується пропозиція Ю. Іванова щодо зменшення ймовірності фіктивного відшкодування: «перехід в оподаткуванні прибутку і ПДВ від метода податкового обліку «здійснення першої з подій» до касового методу».²⁹⁶ Зазначимо, що така зміна в Законі дозволить зменшити вимивання грошових коштів підприємств та прискорити їх обіг.

Виходом із ситуації, що склалася, є зменшення числа можливих претендентів на отримання бюджетного відшкодування ПДВ шляхом внесення зміни до чинного законодавства. Сутність її полягає в тому, що нульова ставка ПДВ (і таким чином можливе бюджетне відшкодування) застосовується до експортних операцій, які здійснюють безпосередньо підприємства-виготовлювачі експортованої продукції, за умови їх участі у виготовленні товарів не менше 50 %. Таким чином не зможуть бути претендентами на бюджетне відшкодування ПДВ фірми-посередники.

²⁹⁵ Правдолюбова К. Відшкодування експортного ПДВ.// Юридична газета №16(151) 22 квітня 2008. www.yur-gazeta.com

²⁹⁶ *Іванов Ю. Б. Налоговое регулирование в системе антикризисных мер / Иванов Ю. Б.// Финансовый механизм социально-экономического развития государства в условиях экономической нестабильности/ Под ред. к.э.н., проф. А. Д. Данилова: Монография. – Киевский экономический институт менеджмента. – Киев: ООО «ДКС центр», 2010. – С. 219.*

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

Не отримала підтримку в Україні пропозиція щодо запровадження ПДВ-рахунків.²⁹⁷ Для підприємств, які не є експортерами, ПДВ може розглядатися як складова обігових коштів та безвідсотковий кредит, що надається державою на певний звітний період.²⁹⁸ Офіційною причиною відмови від введення ПДВ-рахунків є зв'язування та вимивання обігових коштів підприємств.

Якщо провести аналіз формування доходної частини Зведеного бюджету України, то з *рис. 5.11* очевидно, що протягом 1999 – 2008 рр. ПДВ є головним джерелом її наповнення.

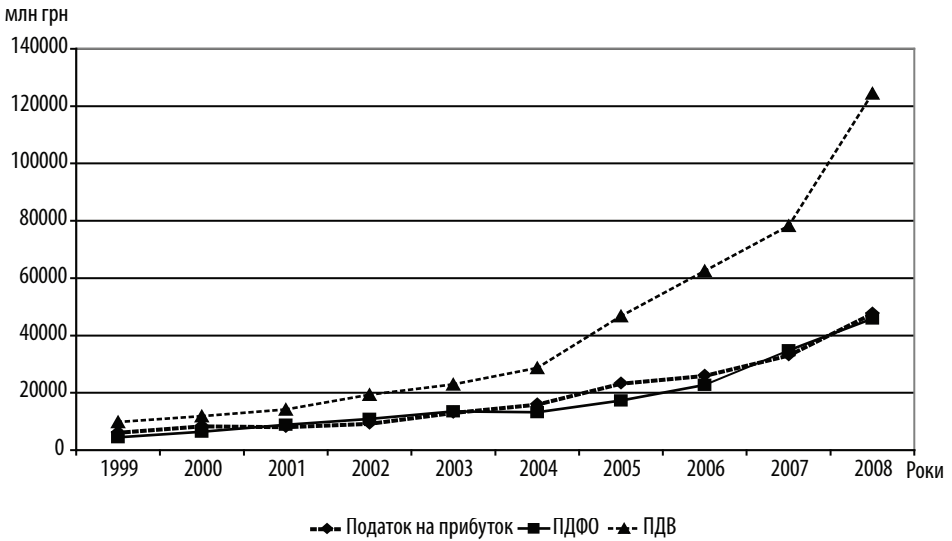


Рис. 5.11. Надходження до Зведеного бюджету України податку на прибуток підприємств, ПДФО і ПДВ

Надходження від адміністрування податку на прибуток підприємств та податку з доходів фізичних осіб мають приблизно однакове значення та значно поступаються ПДВ починаючи з 2005 р. Надходження до Зведеного бюджету податків протягом досліджуваного періоду мають тенденцію сталого зростання, що в певній мірі може пояснюватися інфляційними процесами та позитивними змінами в податковому законодавстві. Відмітимо, що нами були проведені дослідження,

²⁹⁷ Порядок справляння до державного бюджету податку на додану вартість та оборотів коштів податку через окремі поточні та/або реєстраційні рахунки платників цього податку із спеціальним режимом їх використання. – Затверджений постановою Кабінету Міністрів України та Національного банку України від 23.03.2004 р. № 359 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 12. – 9 квітня.

²⁹⁸ Финансовые инструменты социально-экономического развития государства и регионов. Под ред. к.э.н., проф., А. Д. Данилова: Монография: К.: «Компьютерпресс», 2009. – С. 139 – 140.

Розділ 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів

які показали, що якщо врахувати бюджетні відшкодування безпосередньо за рахунок надходжень ПДВ, то роль останнього у формуванні дохідної частини державного бюджету значно зменшиться.²⁹⁹

Завдання наукового керівника

На сьогодні в Україні пропонується до обговорення декілька проектів податкового кодексу України. Проведіть аналіз їх змісту та з'ясуйте чи вирішуються в них проблеми, що підняті в цьому підрозділі

Існує думка про необхідність термінового зниження ставки податку на додану вартість як вирішення питання зменшення податкового навантаження на платників податку. На наш погляд, зниження ставки податку в умовах фактичного продовження фінансово-економічної кризи не є пробле-

мою, що потребує нагального вирішення. Пониження ставки податку призведе до ризику недоотримання податкових надходжень в доходну частину і без цього проблемного державного бюджету і може розглядатись не більше ніж перспективна пропозиція для посткризового розвитку економіки.

Висновок, який може бути зроблений за результатами дослідження, полягає в тому, що «проблеми з ПДВ, який виступає головним джерелом наповнення бюджету, також в значній мірі обумовлюється специфікою його використання в Україні».³⁰⁰ Специфікою є якраз наведені недоліки податкового законодавства, котрі визначили проблеми справляння податку на додану вартість в Україні, що потребують нагального вирішення.

5.5. Фіскально-регулюючий потенціал акцизного оподаткування

Усякі зміни пов'язані з незручностями,
навіть якщо це зміни на краще
Семюел Джонсон

Хоча фіскальна ефективність специфічних акцизів, внаслідок вузької податкової бази, значно нижча, ніж універсальних, однак порівняно з витратами на їх адміністрування, а також фіскальною ефективністю більшості інших податків вона є достатньо високою. Як свідчить табл. 5.6, у деяких західноєвропейських країнах вона перевищує навіть фіскальну ефективність податку на прибуток, поступаючись лише фіскальній ефективності ПДВ і податку на доходи фізичних осіб. За

²⁹⁹ Финансовые инструменты социально-экономического развития государства и регионов. Под ред. к.э.н., проф., А. Д. Данилова: Монография. – К.: «Компьютерпресс», 2009. – С. 129 – 130.

³⁰⁰ Опарин В. М. Проблемы гармонизации налоговой системы Украины. Налогообложение: проблемы науки и практики: Монография. – Х.: ИД «ИНЖЭК», 2006. – С. 87.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

обмеженого переліку підакцизних товарів це пояснюється великими обсягами їх продажу за умови невеликої кількості виробників, що полегшує контроль за сплатою податку; нееластичністю попиту на підакцизні товари за ціною, що підтверджується дослідженнями ринків тютюнових і алкогольних виробів; відсутністю близьких субститутів підакцизних товарів.

Таблиця 5.6

Частка основних податків у ВВП в країнах-членах ЄС в 2007 р. та в Україні³⁰¹ (%)

Країна	ПДВ	Акциз	Податок на доходи фізичних осіб	Податок на прибуток
1	2	3	4	5
Бельгія	7,1	2,2	12,0	3,6
Болгарія	12,1	5,9	3,2	3,2
Чехія	6,6	3,8	4,3	4,8
Данія	10,4	3,2	25,2	3,6
Німеччина	7,0	2,6	9,2	1,4
Естонія	9,3	3,8	6,1	1,7
Ірландія	7,6	2,4	7,3	3,4
Греція	7,2	2,5	4,7	2,6
Іспанія	6,1	2,2	7,7	4,8
Франція	7,2	2,0	7,5	3,0
Італія	6,2	2,1	11,4	3,2
Кіпр	11,3	3,7	6,3	6,9
Латвія	8,2	2,9	6,1	2,7
Литва	8,2	2,9	6,7	2,6
Люксембург	5,8	3,7	7,4	5,4
Угорщина	7,9	3,3	7,1	2,8
Мальта	7,7	3,4	5,9	6,7
Нідерланди	7,6	2,4	7,4	3,5
Австрія	7,7	2,5	10,0	2,6
Польща	8,4	4,2	5,3	2,8
Португалія	8,8	2,9	5,7	3,7

³⁰¹ Складено за: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway. / European commission. – 2009. – P. 256, 258, 266, 268. – [Електронний ресурс]. – Доступний з: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_full_text_en.pdf>.

Розділ 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів

Закінчення табл. 5.6

1	2	3	4	5
Румунія	8,1	3,1	3,3	3,1
Словенія	8,5	3,3	5,7	3,4
Словаччина	6,7	3,5	2,6	2,9
Фінляндія	8,3	3,4	13,0	3,9
Швеція	9,2	2,8	14,6	4,0
Велика Британія	6,6	3,2	10,5	3,2
В середньому по країнах:				
ЄС–27	7,99	3,11	8,01	3,54
ЄС–15	7,52	2,67	10,24	3,46
ЄС–12	8,58	3,65	5,22	3,63
Україна:				
2002 р.	5,97	1,82	4,79	4,16
2004 р.	4,85	1,95	3,83	4,68
2006 р.	9,26	1,58	4,19	4,81
2008 р.	9,69	1,35	4,83	5,03
2009 р.	9,27	2,37	4,87	3,62

Виконуючи досить вагому фіскальну роль, специфічні акцизи водночас мають значний регулюючий потенціал. Вони покликані «карати» за споживання шкідливих товарів і тим самим спонукати споживачів до обмеження їх споживання. «Покарання» досягається завдяки тому, що акцизний податок накладається не на всі товари, а лише на деякі з них. У свою чергу оподаткування окремих товарів (товарних груп) впливає на структуру споживання – призводить до зменшення споживання оподатковуваних товарів і збільшення споживання неоподатковуваних. Враховуючи цю властивість оподаткування окремих товарів і вибираючи в якості підакцизних товари з негативними зовнішніми ефектами, держава стимулює до обмеження їх споживання, зміни його структури, переходу до споживання менш шкідливих для здоров'я і довкілля товарів. Отже, ефективність виконання державою регулюючої функції залежить передусім від вибору об'єктів акцизного оподаткування.

Оптимальними об'єктами акцизного оподаткування вважаються товари, використання яких породжує негативні зовнішні ефекти. Це традиційні підакциз-

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

ні товари – алкогольні напої та тютюнові вироби, що чинять негативний вплив на здоров'я окремих людей і мають негативні соціальні наслідки для суспільства в цілому, а також відносно нові підакцизні товари – енергетичні продукти (бензин, електроенергія, газ, вугілля, дизельне паливо тощо), споживання яких призводить до забруднення довкілля, зміни клімату, вичерпання не відновлюваних природних ресурсів. Вибір цих товарів у якості об'єктів акцизного оподаткування пояснюється декількома причинами:

- 1) у більшості країн на сучасному етапі специфічні акцизи поєднуються з універсальними. Це призводить до подвійного оподаткування окремих товарів. Між тим теоретично виправданим може бути подвійне оподаткування лише товарів із негативними зовнішніми ефектами;
- 2) ці товари є об'єктом особливої уваги держави, яка прагне регулювати їх виробництво і споживання. Одним із інструментів такого регулювання є оподаткування;
- 3) подолання наслідків споживання шкідливих для людини, суспільства і природи товарів вимагає акумуляції в руках держави значних фінансових ресурсів, які спрямовуються на розвиток охорони здоров'я, будівництво автомобільних доріг, охорону довкілля, проведення досліджень у сфері екологічно чистих видів палива, альтернативних джерел енергії тощо. Основним джерелом таких ресурсів мають бути податки на товари, використання яких породжує негативні зовнішні ефекти.

Рекомендаціями МВФ сферу застосування специфічних акцизів пропонується обмежити п'ятьма групами товарів: алкогольні напої, тютюнові вироби, автомобілі, нафта і нафтопродукти, запасні частини для автомобілів.

У межах ЄС гармонізовано справляння акцизного збору з трьох груп товарів: тютюнових виробів, спирту й алкогольних напоїв, нафтопродуктів. Із 1 січня 2004 р. до них додалися інші енергопродукти, включаючи вугілля, природний газ, електроенергію. Отже, гармонізована структура акцизного оподаткування Європейського Співтовариства найбільшою мірою відповідає науковим уявленням щодо оптимальної структури такого оподаткування.

У багатьох європейських країнах акцизний збір справляється не лише з товарів із негативними зовнішніми ефектами (гармонізована товарна номенклатура). В ролі підакцизних виступають і деякі інші, цілком «нормальні» товари. Найпоширенішою групою таких підакцизних товарів є безалкогольні прохолоджувальні напої, зокрема, мінеральна вода, лимонади, соки та інші напої, вміст алкоголю в яких менший за 0,5 %. Вони оподатковуються, зокрема, у Бельгії, Данії, Франції, Фінляндії, Нідерландах, Швеції, Німеччині. Справляючи акцизний збір з цих товарів, держава намагається впливати на структуру їх споживання, заохочуючи

Розділ 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів

до споживання більш корисних прохолоджувальних напоїв (натуральної мінеральної негазованої води у Фінляндії, мінеральної води без вмісту вуглекислого газу, ароматизаторів і цукру в Данії, фруктових та овочевих соків, а також молока у Франції) шляхом звільнення їх від оподаткування і знеохочуючи споживання менш корисних продуктів, що оподатковуються. В окремих країнах акцизний збір справляється з таких товарів, як цукор, сіль, сірники, а також предметів розкоші – ювелірні вироби, літальні апарати, яхти.

Включення до переліку підакцизних товарів предметів першої необхідності – цукру і солі – пояснюється двома причинами: фіскальними та необхідністю обмеження попиту на товари, надмірне вживання яких є шкідливим для здоров'я людини. Аргументом проти акцизного оподаткування цих товарів є висока регресивність таких податків, що негативно позначається на справедливості оподаткування.

Акциз на предмети розкоші, навпаки, може бути виправданим з позицій необхідності дотримання принципу справедливості оподаткування, особливо в умовах відмови від використання прогресивного податку на доходи і значного майнового розшарування в суспільстві. Однак внаслідок високої еластичності попиту на предмети розкоші за ціною справляння цього акцизу може бути виправданим лише за помірних ставок. Їх підвищення значною мірою позначається на рішеннях споживачів, спричиняючи невеликі додаткові доходи держави.

У деяких країнах ЄС, зокрема у Швеції та Данії, практикується акцизне оподаткування мінеральних добрив. У першій оподатковуються добрива із вмістом азоту та кадмію, у другій – із вмістом азоту та пестицидів. При цьому добрива, чистий вміст азоту в яких не перевищує 2 %, звільняються від оподаткування.

В Україні перелік підакцизних товарів обмежується товарами з негативними зовнішніми ефектами і включає алкогольні напої, пиво солодове (що в країнах ЄС не утворює окрему групу підакцизних товарів, а входить до алкогольних напоїв), тютюнові вироби, транспортні засоби, деякі нафтопродукти.

Щоправда, крім акцизного збору із зазначених груп товарів, в Україні існують обов'язкові платежі, ані бюджетною класифікацією, ані Законом України «Про систему оподаткування» не віднесені до складу податкових, однак такі, що фактично мають ознаки акцизних податків. До них належать збори з операцій купівлі–продажу валюти, з торгівлі ювелірними виробами із золота (крім обручок), платини і дорогоцінного каміння, з відчуження легкових автомобілів, із операцій купівлі–продажу нерухомого майна, з послуг стільникового рухомого зв'язку. Вибір саме цих товарів та послуг як об'єктів оподаткування для цілей додаткового фінансування виплати пенсій можна пояснити або тим, що покупцями

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

частини з них є переважно громадяни з високим рівнем доходів (ювелірні вироби, нерухоме майно, автомобілі), або суто фіскальними цілями, досягти які найлегше шляхом оподаткування товарів та послуг масового споживання (послуги стільникового рухомого зв'язку).

Говорячи про регулюючий потенціал акцизного оподаткування товарів із негативними зовнішніми ефектами, його не варто переоцінювати. Насправді дія податкових стимулів є обмеженою. Вони впливають лише на окремі групи споживачів. Зокрема, дослідження ринку тютюну в розвинутих країнах показали, що еластичність попиту підлітків на сигарети в деяких випадках перевищує одиницю. Отже, з допомогою високих акцизів можна впливати на споживання ними тютюнових виробів. Тоді як коефіцієнт еластичності попиту дорослих, що набули стійкої залежності від тютюну, є меншим одиниці. Вони швидше змінять структуру попиту (в т. ч. зменшать споживання дорогих і менш шкідливих і збільшать споживання дешевих і більш небезпечних сигарет), ніж відмовляться від тютюнопаління.

До аналогічних висновків прийшли й експерти Світового банку, які стверджують, що підвищення цін на тютюнові вироби за рахунок акцизного податку є найбільш ефективним інструментом зменшення їх споживання та запобігання поширенню тютюнопаління, передусім серед молоді. За їх оцінками, при зростанні роздрібною ціни на 10 % обсяг споживання тютюнових виробів скорочується в середньому на 4 % у країнах з високим рівнем доходу.

Отже, специфічні акцизи необхідно розглядати не стільки як інструменти обмеження попиту на шкідливі товари, скільки як систему компенсаторів негативних зовнішніх ефектів від їх споживання. Звідси можна зробити висновок, що країни, які до розбудови акцизних податків підходять з позицій пріоритетності інтересів зміцнення здоров'я населення і покращення стану довкілля, за наявності ефективного механізму їх адміністрування, мають встановлювати достатньо високий рівень акцизного оподаткування.

На цих засадах здійснюється оподаткування алкогольних напоїв у Швеції (найвища ставка оподаткування серед країн-членів ЄС – 5373,19 євро/гектолітр за середнього рівня по країнах Співтовариства 1487,99 євро/гектолітр), тютюнових виробів – у Великобританії та Ірландії (найвищий рівень сукупного – адвалорного і специфічного акцизу серед країн-членів ЄС – 239,9 і 214,04 євро за 1000 штук сигарет відповідно, за середнього рівня 92,08 євро), бензину – у Великобританії, Мальті, Німеччині.³⁰²

³⁰² European Commission Directorate General. Excise Duty Tables. Part 1 – Alcoholic Beverages; Part III – Manufactured Tobacco; Tax receipts – Energy products and Electricity. – Brussels, January 2007. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm#.

Розділ 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів

Трактування специфічних акцизів як системи компенсаторів негативних зовнішніх ефектів інколи вважається достатнім аргументом на користь цільового використання надходжень до бюджету від цих податків, зокрема, їх спрямування на ремонт і будівництво автомобільних доріг чи розвиток системи охорони здоров'я. Однак є серйозні аргументи й проти цього. Таким аргументом можуть бути, зокрема, обмеження свободи держави розпоряджатися бюджетними коштами.

Крім вибору підакцизних товарів, важливим інструментом державного регулювання споживання товарів із негативними зовнішніми ефектами є *податкові пільги*. Як свідчить аналіз системи пільг з акцизного збору в країнах-членах ЄС, вона спрямована на стимулювання споживання менш шкідливих для здоров'я та навколишнього природного середовища товарів, а також меншої кількості енергетичних ресурсів, що вичерпуються.

Гармонізована система акцизних податків ЄС регламентує засади використання пільгових режимів оподаткування трьох груп товарів – енергопродуктів, спирту та алкогольних напоїв, тютюнових виробів. Пільги щодо цих товарних груп надаються як у формі звільнень, так і у формі знижених ставок акцизного збору.

Найбільше пільг надається в системі оподаткування енергетичних продуктів та електроенергії. Зазначене є наслідком універсального характеру цих товарів та їх впливу на загальний рівень цін. Крім того, енергопродукти є найсуперечливим видом підакцизних товарів з позицій суспільних інтересів. З *одного боку*, без їх споживання неможливе будь-яке сучасне виробництво і побут, а значить, і зростання суспільного добробуту. З *іншого* – надмірне споживання енергоресурсів не лише породжує низку проблем природоохоронного характеру, а і є свідченням технологічної відсталості виробництва та деградації інфраструктури, тоді як зменшення енергоемності ВВП виступає важливим фактором підвищення конкурентоспроможності національної економіки та забезпечення сталого розвитку. Крім того, в умовах зовнішньої енергетичної залежності, що актуально для багатьох країн, у тому числі – членів ЄС, рівень споживання енергопродуктів визначає рівень економічної безпеки країни. Враховуючи зазначене, на сучасному етапі фіскальне регулювання структури споживання даних продуктів тісно пов'язане з вирішенням не лише проблем забруднення навколишнього середовища та соціальної політики, а й важливих економічних завдань – зниження енергетичної залежності, енергоемності ВВП країн, стимулювання використання відновлювальних джерел енергії.³⁰³

³⁰³ Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / За заг. ред. А. М. Соколовської. – К. : НДФІ, 2006. – С.104.

Яскраво виражене екологічне спрямування мають податкові пільги, що надаються в оподаткуванні окремих видів електроенергії, зокрема тих, що генеруються з енергії сонця, вітру, геотермальних джерел, біомаси тощо. Не лише природоохоронне, а й екологічне спрямування має звільнення, передбачене для пального, призначеного для споживання у межах проекту з технологічної розробки сприятливих для навколишнього середовища продуктів, чи палива з відновлювальних джерел.

Ряд звільнень у системі гармонізованого акцизного оподаткування енергопродуктів має галузеве призначення. Такі звільнення передбачені, зокрема, для палива, що споживається повітряними, водними та наземними (залізниця, метрополітен, трамвай, тролейбус) транспортними засобами. Доцільність надання пільг за даним напрямом пояснюється, на нашу думку, стратегічним значенням цієї галузі в економіці будь-якої країни, наслідком підвищення цін на енергопродукти для якої (під впливом оподаткування) буде ланцюгова реакція зростання цін в інших галузях. Отже, пільгове оподаткування транспортної галузі має певний антиінфляційний ефект. Крім того, ця галузь користується значною державною підтримкою в країнах ЄС внаслідок постійного зростання екологічних вимог та вимог до рівня безпеки перевезень. Одним із каналів надання такої підтримки є податкові пільги.

Пільгове оподаткування палива, що використовується у сфері виробництва, розробки, випробування та технічного обслуговування літаків і кораблів, можна розглядати як інструмент державної підтримки розвитку літако- і суднобудування.

Наявність пільг для споживачів палива у сільськогосподарській галузі пояснюється її нездатністю конкурувати з іншими видами економічної діяльності в сучасних умовах. Підтвердженням цього є надання цій галузі також інших податкових пільг, зокрема, спеціального режиму оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників у системі гармонізованого ПДВ. Втім, на відміну від ситуації з ПДВ, пільги з акцизних зборів на енергопродукти є менш поширеними та використовуються лише у декількох європейських країнах (Бельгія, Греція, Люксембург, Італія).

Звільнення від справляння акцизного збору усіх видів палива, що використовуються для виробництва електроенергії та підтримки здатності виробляти енергію, пояснюється необхідністю уникнення кумулятивного ефекту. Оскільки електроенергія є підакцизним товаром, інші підакцизні товари, що використовуються в її виробництві, повинні звільнитися від податку. Якщо такого звільнення не надати, виникне не просто кумулятивний ефект, що спричинить значне підвищення цін на електроенергію. Оскільки електроенергія належить до універсаль-

Розділ 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів

них товарів (що споживаються в усіх галузях), її подорожчання стане потужним генератором інфляції витрат у всій економіці.

Типовим для податків на споживання видом пільг є пільги в оподаткуванні енергетичних продуктів, які використовуються для опалення домашніми господарствами та благодійними організаціями і мають, таким чином, соціальне спрямування. Ці пільги, однак, не набули поширення в країнах ЄС і використовуються лише у Фінляндії та Бельгії, що дає підстави говорити про домінування у системі специфічних акцизів інших підходів до пільгового оподаткування, передусім його застосування у природоохоронних цілях, з метою енергозбереження та досягнення деяких інших цілей.

Система пільгових режимів оподаткування спирту та алкогольних напоїв є значно вужчою порівняно з тією, що використовується в системі оподаткування енергопродуктів. Податкові пільги не розповсюджуються на споживання спирту та алкогольних напоїв населенням з огляду на негативні наслідки такого споживання. Натомість звільняються від гармонізованого акцизного збору такі товари із вмістом алкоголю (спирту):³⁰⁴

- спирт, який було повністю денатуровано;
- денатурований спирт, що використовується для виробництва будь-якого товару, не призначеного для людського споживання;
- спирт, що використовується для виробництва оцту; лікарських засобів; ароматизаторів для виготовлення продуктів харчування та неалкогольних напоїв, міцність яких не перевищує 1,2 %;
- спирт, що використовується безпосередньо або у якості складової напівфабрикатів для виробництва продуктів харчування, якщо вміст спирту не перевищує 8,5 літрів чистого спирту на 100 кг товару – стосовно шоколаду, та 5 літрів чистого спирту на 100 кг товару – у інших товарах;
- товари, що використовуються як зразки для наукових досліджень, для медичних цілей у лікарнях та аптеках, для виробничого процесу за умови, що готовий товар не містить спирту, а також у виробництві складових товарів, які не обкладаються акцизним збором.

Значений перелік звільнень є цілком обґрунтованим, оскільки йдеться про використання спирту не для його безпосереднього споживання людьми, а для виготовлення інших продуктів споживання (що не є алкогольними напоями), продуктів, які не споживаються людьми чи в інших цілях. У всіх цих випадках вико-

³⁰⁴ Директива Ради 92/83/ЄЕС «Про гармонізацію структури акцизних зборів на спирт і алкогольні напої» від 19 жовтня 1992 року. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

ристання спирту не створює негативних зовнішніх ефектів для соціуму, тож не потребує й покарання шляхом обкладання специфічним акцизом.

Державам-членам ЄС надана можливість також застосовувати пільги в оподаткуванні окремих видів алкогольних напоїв (вина та пива), що споживаються населенням. Очевидно, ці пільги в кінцевому підсумку призначені стимулювати зміни у структурі споживання, заохочуючи зменшення споживання міцних алкогольних напоїв та перехід до споживання напоїв із меншим вмістом алкоголю. Хоч специфіка окремих із цих пільг (наприклад, їх надання

Завдання наукового керівника

Запропонуйте найбільш прийнятну систему податкових пільг з акцизного збору на електроенергію (у разі його запровадження в Україні), спрямовану на стимулювання енергозбереження і запобігання розкручуванню інфляції витрат

окремих із цих пільг (наприклад, їх надання

лише споживачам пива, виробленого малими підприємствами) свідчить про те, що безпосереднім мотивом їх запровадження були інтереси певних груп виробників, і лише потім – споживачів.

В Україні як фіскальний, так і регулюючий потенціал акцизного збору використовуються недостатньо. Аналіз свідчить, що його фіскальна ефективність є значно нижчою порівняно як із розвинутими, так і з постсоціалістичними країнами-членами ЄС (див. табл. 5.6).

Найбільшу частку надходжень акцизного збору до бюджету держава отримує з вироблених в Україні товарів (82,9 % загальної суми акцизного збору в 2009 р.), з них 80,8 % становлять надходження акцизного збору з лікєро-горілочаних і тютюнових виробів (33,6 і 47,2 % відповідно). Тоді як лєвову частку надходжень акцизного збору із ввезених на територію України товарів (72,5 %) забезпечує акциз на бензин та інші нафтопродукти (табл. 5.7).

Невисока, порівняно з країнами-членами ЄС, частка надходжень акцизного збору в доходах зведеного бюджету і ВВП зумовлена передусім низькими ставками податку.

Зокрема, навіть після підвищення в 2009 р. ставок акцизного збору на алкогольні напої, тютюнові вироби і нафтопродукти акциз на сигарети з фільтром у середньому становив 2,34 грн з пачки (біля 0,25 євро) порівняно з 1,28 євро у країнах ЄС. Загальна частка акцизів (специфічний збір плюс адвалорний) у ціні сигарет виросла до 43 % за мінімального для країн ЄС рівня 57 %. Абсолютна величина сукупного мінімального акцизного податку встановлена на рівні 115 грн за 1000 штук сигарет з фільтром порівняно із 64 євро за стандартами ЄС. Ставки акцизного збору на бензини моторні в Україні встановлені на рівні 110 євро за 1000 кг. На бензини, що містять тетраетилсвинець, вони збільшуються в 1,5 разу, тобто до 165 євро. У країнах ЄС бензин, що містить тетраетилсвинець, оподат-

Розділ 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів

ковується за ставками від 384 (Греція) до 850,86 (Великобританія) євро за 1000 л, бензин, що не містить тетраетилсвінець, – за ставками від 287,01 (Литва) до 759,99 (Великобританія) євро за 1000 л.

Таблиця 5.7

Структура надходжень акцизного збору до зведеного бюджету України³⁰⁵ (% до загальної суми надходжень)

Підакцизні товари	Акцизний збір із вироблених в Україні товарів			Акцизний збір із ввезених на територію України товарів		
	2005	2008	2009	2005	2008	2009
Спирт	1,6	1,2	0,3	0,0	0,0	0,0
Лікєро–горіччана продукція	28,4	34,5	24,6	3,2	3,5	1,4
Виноробна продукція	3,2	3,4	2,3	1,4	1,1	0,3
Пиво	7,5	8,5	6,4	1,4	0,2	0,2
Тютюн та тютюнові вироби (за спеціфiчними ставками)	16,0	20,0	27,8	2,7	4,2	8,0
Тютюн та тютюнові вироби (за адвалорними ставками)	7,3	12,8	19,4	9,5	4,5	8,3
Транспортні засоби (крім мотоциклів і велосипедів)	0,4	1,2	0,5	25,5	12,1	8,2
Мотоцикли і велосипеди	0,0	0,0	0,0	0,1	0,2	0,05
Кузови для моторних транспортних засобів	–	0,0	0,0	–	3,4	1,0
Інші підакцизні товари	0,0	0,0	0,0	0,0	0,2	0,03
Бензин моторний для автомобілів	22,8	12,3	12,9	35,6	40,8	52,9
Інші нафтопродукти	13,0	6,0	5,8	20,8	29,8	19,6

Завдання наукового керівника

Проведіть невеличке соціологічне опитування в межах вашої групи і родин на предмет впливу підвищення ставок акцизного збору на тютюнові вироби, алкогольні напої та бензин на обсяги і структуру споживання відповідних підакцизних товарів. Спробуйте встановити, від яких факторів залежить реакція споживачів на підвищення ставок акцизного збору

Однак, підвищення ставок акцизного збору в Україні – не проста проблема. Її рішення наштовхується на протидію платників податків, що проявляється у збільшенні нелегальних оборотів підакцизних товарів, особливо алкогольних напоїв і тютюнових виробів. Вирішення цієї проблеми, у свою чергу, наштовхується на відсутність в Україні адекватної системи адміністрування акцизного збору. Якщо у краї-

³⁰⁵ Розраховано за даними Міністерства фінансів України

нах ЄС ефективний контроль за рухом підакцизних товарів, а також своєчасне і повне стягнення акцизного податку забезпечуються завдяки запровадженню системи акцизних складів, на яких здійснюється виробництво, переробка, зберігання, отримання і відправлення (відвантаження) усіх підакцизних товарів, то в Україні на акцизних складах здійснюється лише виробництво і зберігання етилового спирту, а також виробництво, переробка, зберігання, отримання та відправлення горілки і лікєро-горілчанних виробів.

Крім того, у країнах ЄС кожний платник акцизного податку підлягає обов'язковій реєстрації, за результатами якої йому надається індивідуальний реєстраційний номер платника податку. Дані про платника акцизного податку, включаючи відомості про підакцизні товари, з якими платник може проводити господарські операції, заносяться до бази даних про платників акцизного податку. Починаючи з 16 жовтня 2006 р. Європейська Комісія запровадила доступ у режимі реального часу до цієї бази, що стало передумовою для функціонування єдиної системи контролю за переміщенням підакцизних товарів, а отже й покращення адміністрування акцизного податку.³⁰⁶

В Україні реєстрація платників акцизного збору не передбачена, що ускладнює ефективний контроль за виробництвом і рухом підакцизних товарів. В одному із проектів Податкового кодексу України (реєстраційний № 4099) передбачалося запровадження такої реєстрації, однак лише для суб'єктів господарювання, що виробляють спирт етиловий коньячний і плодовий, спирт етиловий ректифікований виноградний, спирт етиловий ректифікований плодовий, алкогольні напої та тютюнові вироби. Однак, і ці пропозиції не були впроваджені в життя.

Важливим резервом підвищення фіскальної ефективності акцизного збору в Україні є запровадження оподаткування електроенергії та природного газу. Так, у країнах ЄС найбільшу частку надходжень від акцизного податку забезпечує саме оподаткування електроенергії (табл. 5.8). Вирішення цього завдання, на нашу думку, полегшується завдяки тому, що в Україні зазначені товари і зараз є об'єктом оподаткування. Вони оподатковуються відповідно збором у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію і збором у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності, фіскальна ефективність яких становить відповідно 0,29 і 0,30 % ВВП. Отже, необхідно лише скасувати зазначені збори і запровадити замість них акцизний збір на електроенергію і природний газ, забезпечуючи поступове підвищення його ставок. Останнє, однак, є не простим кроком і наштовху-

³⁰⁶ Балакін Р. Л. Акцизне оподаткування тютюнових виробів у державах – членах Європейського Союзу та в Україні. – Фінанси України. – 2007. – №10. – С. 98.

Розділ 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів

ється на рівень добробуту населення, запровадження економічно обґрунтованих тарифів на електроенергію і природний газ для усіх категорій споживачів, удосконалення регулювання діяльності на ринках природних монополій.

Таблиця 5.8

Частка надходжень акцизного збору від різних видів підакцизних товарів у ВВП в країнах-членах ЄС³⁰⁷

Країна	Акцизний збір			Країна	Акцизний збір		
	всього	на тютюна та алкоголь	на електроенергію		всього	на тютюна та алкоголь	на електроенергію
Бельгія	2,2	0,7	1,3	Мальта	3,4	1,3	1,8
Болгарія	5,9	2,7	3,0	Нідерланди	2,4	0,4	1,8
Чехія	3,8	1,5	2,3	Австрія	2,5	0,7	1,6
Данія	3,2	0,6	2,3	Польща	4,2	1,8	2,4
Німеччина	2,6	0,7	1,9	Португалія	2,9	0,9	2,0
Естонія	3,8	1,9	1,9	Румунія	3,1	1,3	1,7
Ірландія	2,4	1,2	1,2	Словенія	3,3	1,1	2,3
Греція	2,5	1,3	1,2	Словаччина	3,5	1,7	1,8
Іспанія	2,2	0,8	1,4	Фінляндія	3,4	0,9	1,7
Франція	2,0	0,7	1,4	Швеція	2,8	0,7	2,2
Італія	2,1	0,7	2,1	Велика Британія	3,2	1,1	1,8
Кіпр	3,7	1,4	1,8	В середньому по країнах:			
Латвія	2,9	1,1	1,7	ЄС–27	3,11	1,16	1,88
Люксембург	3,7	1,4	2,4	ЄС–15	2,67	0,93	1,75
Угорщина	3,3	1,3	2,1	ЄС–12	3,65	1,44	2,03

Зазначена трансформація сприятиме більш ефективному виконанню не лише фіскальної, а й регулюючої функції акцизного збору. Якщо Порядком внесення до спеціального фонду державного бюджету збору у вигляді цільової надбавки до тарифу на природний газ передбачено лише диференціацію ставок збору в залежності від напрямків використання природного газу (населенням чи суб'єктами господарювання і бюджетними установами, відповідно 4 і 2 %), а Механізмом

³⁰⁷ Складено за: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway. / European commission. – 2009. – P. 258, 293, 318. – [Електронний ресурс]. – Доступний з: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_full_text_en.pdf>.

справляння збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 24 грудня 2003 р. № 2002, – лише пільгу для юридичних осіб – виробників електроенергії на малих гідроелектростанціях, то справляння акцизного збору з енергетичних продуктів і електроенергії у країнах ЄС супроводжується, як уже зазначалося, наданням широкого спектру податкових пільг, спрямованих на стимулювання більш ефективного їх використання (з метою зменшення залежності від їх імпорту) та на досягнення цілей, пов'язаних із охороною навколишнього природного середовища.

Побудувавши акцизний збір на електроенергію і природний газ в Україні відповідно до вимог Директиві Ради 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 р. про реструктуризацію системи Співтовариства щодо оподаткування енергопродуктів та електроенергії, можна суттєво підвищити його регулюючий потенціал. Цьому сприяє не лише передбачена Директивою система звільнень від сплати податку, а й критерії диференціації податкових ставок: в залежності від якості продукції; від обсягів споживання електроенергії і палива для опалення; від цілей їх використання (комерційні і некомерційні); у разі використання енергопродуктів та електроенергії міським пасажирським транспортом, сміттєзбиральними машинами, швидкою допомогою, спеціальними машинами для інвалідів тощо. Диференціація податкових ставок за цими критеріями сприяє, таким чином, досягненню цілей споживання енергопродуктів, які менше шкодять навколишньому середовищу (наприклад, електроенергії, що генерується з енергії сонця, вітру, геотермальних джерел, біомаси); забезпечення їх економного використання і зменшення внаслідок цього зовнішньої енергетичної залежності країни; досягненню певних соціальних цілей.

Недостатньо використовується в даний час і регулюючий потенціал акцизного збору з інших груп підакцизних товарів. Зокрема, в Україні значно вужчий перелік пільг, що надаються за критерієм використання спирту не для його безпосереднього споживання людьми, а для виготовлення інших продуктів споживання (що не є алкогольними напоями), а також продуктів, які не споживаються людьми, чи в інших цілях. За цим критерієм з 31 березня 2005 р. нульова ставка акцизного збору застосовується лише при відвантаженні денатурованого етилового спирту, який реалізується суб'єктам підприємницької діяльності з метою його використання як сировини для виробництва продуктів органічного синтезу.

В Україні, як і в країнах ЄС, з метою стимулювання змін у структурі споживання алкогольних напоїв окремі їх види оподатковуються за різними ставками. Зокрема, ставки на вина, особливо виноградні натуральні, встановлені на значно нижчому рівні, порівняно з іншими алкогольними напоями.

Розділ 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів

З метою податкового стимулювання покращення екологічного стану довкілля диференційованими ставками акцизного збору від 30 до 65 євро за 1000 кг оподатковуються важкі дистилати (газойлі) залежно від вмісту сірки.

Для стимулювання виробництва бензинів моторних сумішевих зі вмістом біоетанолу³⁰⁸ та з добавками на основі біоетанолу³⁰⁹ акцизний збір з виготовлення біологічних видів палива моторного обчислюється за нульовою ставкою. До 1 січня 2014 р. встановлено нульову ставку також на частку палива, що є біокомпонентом у сумішевих видах палива моторного В Україні, однак, відсутнє податкове стимулювання процесів використання альтернативних видів паливно-енергетичних ресурсів. Наприклад, ставка акцизного збору на бензини сумішеві із вмістом біоетанолу або етил-трет-бутилового ефіру (ЕТБЕ) не відрізняється від ставки на бензини моторні, отримані у традиційному технологічному процесі.

Завдання наукового керівника

Одним із аргументів проти підвищення ставок акцизного збору в Україні в 2009 р. було те, що в умовах кризи воно призведе до зменшення обсягу виробництва у відповідних галузях і скорочення робочих місць, однак не зменшить число курців та любителів міцних напоїв. Проаналізуйте, за яких умов можуть мати місце ті чи інші наслідки підвищення ставок акцизного збору та запропонуйте оптимальну стратегію його реформування

Підвищенню не лише фіскальної ефективності (незважаючи на негативні прогнози, в 2009 р. порівняно з 2008 р. вона збільшилася в 2,6 рази – 0,38 до 0,99 % від ВВП), а й регулюючого впливу акцизного збору з тютюнових виробів сприяло збільшення його ставок у 2009 р. Одним із очікуваних його ефектів є розрахунок на зменшення споживання тютюнових виробів молоддю. Щодо регулюючого впливу окремих пілг у цій групі підакцизних товарів, то необгрунтованим, на наш погляд, є оподаткування сигарет без фільтру нижчими специфічними

ставками акцизного збору, ніж сигарет із фільтром (за однакової адвалорної ставки на них), що стимулює споживання більш шкідливих для здоров'я тютюнових виробів. Згідно з Директивою Ради 95/59/ЄС ставка пропорційного акцизного податку та розмір твердої суми акцизного податку мають бути однаковими для всіх сигарет. Відмінну від європейської практику в Україні можна пояснити хіба що потребами забезпечення конкурентоспроможності української тютюнової продукції та запобігання контрабанді більш дешевих сигарет в умовах оподат-

³⁰⁸ Біоетанол – спирт етиловий зневоджений, виготовлений з біомаси або із спирту етилового-сирцю для використання як біопалива.

³⁰⁹ Добавки на основі біоетанолу – біокомпоненти моторного палива, отримані шляхом синтезу із застосуванням біоетанолу або змішуванням біоетанолу з органічними сполуками та паливом, одержаним з вуглеводневої сировини, в яких вміст біоетанолу відповідає вимогам нормативних документів та які належать до біопалива.

кування нижчими ставками податку сигарет без фільтру порівняно із сигаретами з фільтром у нашої найближчої сусідки – Росії.

У перспективі Україна, на наш погляд, повинна застосовувати стратегію формування акцизних податків, характерну для держав, що на перший план ставлять проблеми охорони здоров'я і довкілля, а тому суттєво збільшують частку акцизних зборів у доходах бюджету за рахунок поступового, але значного підвищення податкових ставок.

5.6. Проблеми та перспективи розвитку в Україні майнового оподаткування

Для ефективності принципу правозаконності
сам факт наявності правила, застосовуваного завжди,
без виключень, важливіше того, у чому це правило полягає.

Фрідріх Хайек

Оподаткування майна має давні традиції. Причина полягає у тому, що на протязі багатьох століть саме майно, насамперед нерухоме, характеризувало здатність людей нести тягар суспільних видатків. Кардинально ситуація змінилася тільки після Великої кризи у першій половині XX століття, коли у зв'язку із прискореним розвитком механізмів суспільного контролю за діяльністю корпорацій (облікових стандартів, обов'язкової публічної звітності, аудиту тощо) основним елементом бази оподаткування стали зафіксовані у бухгалтерських реєстрах підприємств потоки доходів фізичних і юридичних осіб. Так, наприклад, у США частка майнових податків у доходах державного та місцевих бюджетів у 1927 р. складала 65 %, а у 2006 р. вона знизилася до 16 %.³¹⁰

Тепер у розвинених країнах податки на майно (property taxes) не відносяться до числа основних джерел доходів держави, проте залишаються незамінним джерелом доходів місцевих органів влади, забезпечуючи значні надходження до бюджетів муніципалітетів.

Класичний податок на нерухоме майно є синтезом оподаткування землі і капіталу у вигляді будівель і споруд. У деяких країнах, у тому числі в Україні (на даний час), оподаткуванню підлягає лише вартість землі, проте так було не завжди. Оподаткування нерухомості в Україні має багатовікову історію – впродовж більш ніж двадцяти століть у нашій країні справлялись майнові податки, змінювались тільки

³¹⁰ Economic Report of the President: 2009. U.S. Government Printing Office, Washington, 2009. – P. 385.

Розділ 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів

їх види, механізм стягнення, платники, об'єкти оподаткування, податкові ставки та пільги.

Перші згадки про податок на нерухомість в його архаїчній формі зустрічаються в літописах VIII–IX ст., що описують хазарські збори із слов'ян у вигляді дані.³¹¹ За часів нашестя Батия дань із земель Староруської держави складала десяту частку (десятину) всіх доходів або майна населення; для точного обліку татаро-монголами був проведений перепис усіх київських земель.

З розвитком феодалних стосунків, зміцненням вотчин і затвердженням натурального господарства, яке перешкоджало встановленню економічних зв'язків, сталося розділення єдиної Древньої Русі на декілька самостійних держав (XII – XIII ст.); стягнення прямих податків низилося, головним джерелом доходів стали непрямі податки (митні й винні збори). У різних землях майнові податки почали називатися по-різному (посошний, поплужний, подимний).

Складна структура земельної власності і переважне натуральне господарство зумовили особливості майнового оподаткування XIV–XV ст. На українських землях, що увійшли до складу Московської держави, на зміну податі з «рала» прийшло посошне оподаткування земель – то була перша спроба уніфікації оподаткування землі по всій державі. Податною (податковою) одиницею стала соха – землеробське господарство певної величини, пізніше (з другої половини XVI ст.) – міра площі земельної ділянки.

З XIV до XVII ст. частка українських земель була у володінні двох Князівств – Великого Литовського і Польського (пізніше – Речі Посполитої), тому податки цих держав почали стягуватися і з українських селян. Головний загальнодержавний щорічний майновий податок, званий у Литві «серебщина», у Польщі – «ланове», стягувався з селянських земельних наділів, решта населення була звільнена від сплати.³¹²

Відродження системи майнового оподаткування пов'язують з проведенням реформ, що торкнулися всіх сфер політичної і господарської діяльності Російської держави у кінці XIX ст. Система оподаткування нерухомого майна тих часів включала найбільшу кількість податків. Було введено нові майнові податки – державний поземельний податок, державний квартирний податок, місцевий податок з міського нерухомого майна (міський оцінний збір), продовжували стягуватися місцеві податки із земель.

Бурхливий початок XX ст. неодноразово вносив корективи до системи оподаткування нерухомого майна в Україні, неодноразово змінювалися форми та

³¹¹ Захаров В. Н. История налогов в России. IX – начало XX в. – М. : Российская политическая энциклопедия (РОССПЭН), 2006. – С. 9.

³¹² Герчаківський С. Д. Місцеве оподаткування в Україні: традиції, реалії та напрями удосконалення. // Фінанси України. – 2003. – № 2. – С. 44.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

види майнового оподаткування – прибутково-помайновий податок, єдиний сільськогосподарський податок, квартирний податок, цільовий податок на потреби будівництва робітничого житла, податок з будівель та інші.

Система оподаткування нерухомого майна, що складалася в кінці ХХ ст., стала основою для формування нової системи – земельний податок було трансформовано в плату за землю з виділенням двох платежів (орендної плати за землі, надані в оренду, і земельного податку для власників і землекористувачів земельних ділянок), проте основні положення щодо стягнення податків залишилися колишніми.

З проголошенням у 1991 р. незалежності України постало питання про формування вітчизняного податкового законодавства. Основи сучасної системи податків було закладено Законом України «Про систему оподаткування в Україні». Згідно зі ст. 14 цього Закону (в чинній редакції) встановлено такі загальнодержавні податки на нерухоме майно: земельний податок як складова частина плати за землю і податок на нерухоме майно (нерухомість).

Оскільки податок на нерухоме майно до теперішнього часу не введений, земельний податок є єдиним податком на нерухомість в Україні. Статтею 206 Земельного кодексу України передбачено, що використання землі в Україні платне, об'єктом плати є земельна ділянка. Детальніше механізм стягнення плати за землю викладено в Законі України «Про плату за землю» – визначено платників, розміри і порядок плати за використання земельних ресурсів, напрями використання коштів, що надходять від сплати, відповідальність платників і контроль за правильністю нарахування і стягнення плати за землю.

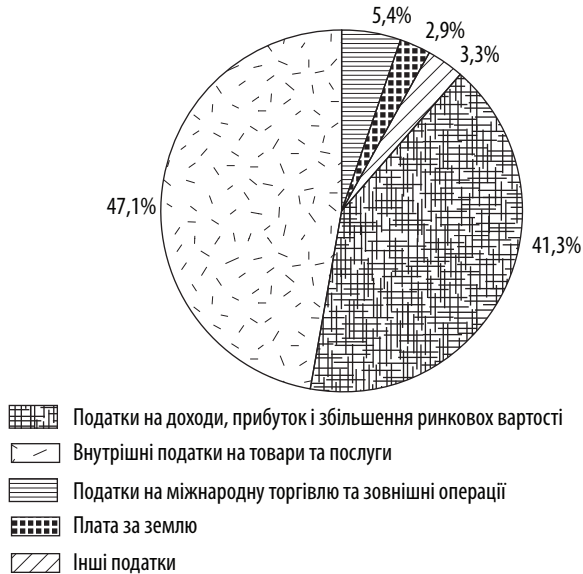
За період 2001 – 2008 рр. частка плати за землю в податкових надходженнях Зведеного бюджету України в середньому складає 3 %, у ВВП – 0,6 %. На рис. 5.12 показано співвідношення податкових надходжень до Зведеного бюджету у 2008 р., у тому числі питома вага плати за землю в цих надходженнях.

Останнім часом спостерігається зростання надходжень даного платежу – з 1,8 млрд грн в 2002 р. до 6,7 млрд грн у 2008 р. Це пояснюється збільшенням орендних платежів за землі державної та комунальної власності, скасуванням низки пільг щодо сплати земельного податку, реалізацією заходів, направлених на включення великих розмірів площі землі в базу оподаткування – проведенням інвентаризації і розмежування міських земель, збільшенням кількості землекористувачів і вдосконаленням їх обліку, а також зростанням вартості землі і підвищенням доходів населення.³¹³ Не можна не відзначити й стрімке зростання цін,

³¹³ Заяць В. М. Роль платежів за землю у формуванні місцевих бюджетів // Фінанси України. – 2006. – № 10. – С. 34.

Розділ 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів

яке спостерігається останнім часом, на земельні ділянки несільськогосподарського призначення.



**Рис. 5.12. Плата за землю у податкових надходженнях Зведеного бюджету у 2008 р.
(За даними Держкомстату України)**

Разом із підвищенням цін на землю також відзначається постійне зростання цін на нерухоме майно, відмінне від землі (житлові і нежитлові будівлі і споруди); нерідко об'єкти нерухомості концентруються в одних руках, збільшуючи і без того високий попит на ринку. Зважаючи також на той факт, що в даний час у регіонах є проблеми, пов'язані з недостатньою самостійністю місцевих бюджетів, малою базою оподаткування для стягнення уже встановлених місцевих податків, питання про введення податку на нерухомість, як ефективного інструменту перерозподілу суспільного багатства і стабільного джерела формування місцевих бюджетів, є достатньо актуальним.

Останнім часом дослідження з майнового оподаткування в Україні знаходять відображення в багатьох роботах українських учених. В них розглядаються теоретичні основи оподаткування нерухомого майна, теперішній стан оподаткування об'єктів нерухомості в Україні, зарубіжний досвід оподаткування нерухомого майна, фіскально-адміністративні проблеми запровадження податку на нерухомість в Україні, питання децентралізації та формування місцевих бюджетів, шляхи удосконалення системи оподаткування нерухомого майна в Україні. Проте формування законодавчої бази з оподаткування нерухомості проходить досить

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

важко, відзначаються суттєві недоліки, які перешкоджають уведенню податку на нерухоме майно, відмінне від землі: відсутність методики оцінки вартості майна для цілей оподаткування, недоопрацьованість методики розрахунку бази оподаткування будівель і споруд; необґрунтованість критеріїв надання системи пільг із податку на нерухомість тощо.³¹⁴

Оскільки на даний час в Україні податок на нерухоме майно відсутній, а внесені на розгляд до комітетів Верховної Ради законопроекти про оподаткування нерухомості вимагають істотних змін, важливе значення має дослідження зарубіжного досвіду побудови систем оподаткування нерухомого майна з метою визначення переваг і недоліків даних податків, вибору найбільш прийняттого варіанта оподаткування для України.

Хоча частка майнових податків в податкових надходженнях багатьох країн невелика (від 1,2 до 12,4 % – рис. 5.13), майнові податки, маючи досить широку базу оподаткування, до якої включені практично всі об'єкти нерухомого майна, займають високу питому вагу в доходах місцевих бюджетів: США (до 45 %), Канади (40 %), Франції (до 20 %), Румунії (19 %), Польщі (14 %), Великобританії і Латвії (13 %), Литви (11%).³¹⁵

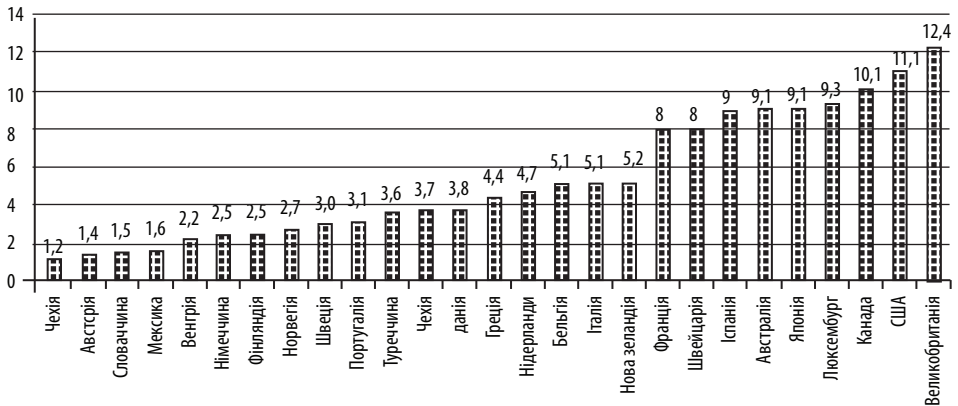


Рис. 5.13. Частка майнових податків у податкових надходженнях деяких країн світу у 2006 р.³¹⁶

Залежно від об'єктів оподаткування ставки податку на нерухоме майно диференційовані, при цьому мінімальна податкова ставка податку на землю прийнята

³¹⁴ Чубук Л. П. Зміни у системі оподаткування нерухомості як перспективний напрям податкової політики // Фінанси України. – 2004. – № 3. – С. 101.

³¹⁵ Лунина І. А. Роль податків на нерухомість у формуванні місцевих бюджетів. – Х. : ІД «ИНЖЕК», 2007. – С. 214.

³¹⁶ Revenue Statistics 1965–2007. OECD publishing, 2008. – P.106.

Розділ 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів

в Швейцарії (0,05 – 0,3 %), максимальна – в Угорщині (3 %). Ставки податків на інші об'єкти нерухомості (будинки, будівлі і споруди) в середньому складають 1–1,5 % залежно від функціонального призначення нерухомості.

Аналіз зарубіжного податкового законодавства показує, що з широкого спектру податків, пов'язаних з нерухомістю, кожна країна вибирає найбільш прийнятні види податків на нерухоме майно. Оподаткування нерухомого майна включає різні варіанти податків на землю і поліпшення на ній: податки на земельні ділянки, сільськогосподарську землю, виробничі площі, міську нерухомість, будинки, тощо.

Завдання наукового керівника

Зберіть матеріал щодо майнового оподаткування однієї з країн світу, проведіть аналіз і спробуйте сформулювати принципи, за якими побудовано систему майнового оподаткування цієї країни

Найбільшої популярності в системі майнового оподаткування набув один з найдавніших податків – податок на землю (land tax). Об'єктом оподаткування виступає тільки земельна ділянка, незалежно від того, знаходяться на ній поліпшення чи ні. База оподаткування може бути різною – ринкова вартість землі, її оцінна (кадастрова)

вартість, площа земельної ділянки. При оподаткуванні застосовуються диференційовані ставки податку – залежно від оцінної вартості неполіпшеної землі (в Австралії) або згідно з класифікацією земель за їх типами (в Україні). Платниками можуть бути визначені як землевласники, так і землекористувачі.

Як правило, при використанні даного податку передбачаються пільги для сільськогосподарських земель, заповідників, державних земель і земель, що знаходяться у розпорядженні органів місцевого самоврядування, тощо.

Податок на нерухомість (real estate tax) також широко використовується у всьому світі. Для цього податку об'єктом є земля і поліпшення на ній у вигляді будинків, будівель і споруд. Базою оподаткування, як правило, встановлюється ринкова (або оцінна) вартість об'єктів нерухомості. Існує декілька варіантів встановлення ставок даного податку – застосування єдиної ставки до бази оподаткування, що складається із вартості ділянки землі з поліпшеннями; застосування різних ставок до вартості земельної ділянки і вартості поліпшень на ній; застосування різних ставок до вартості забудованої ділянки землі, незабудованої ділянки землі і вартості поліпшень на землі.

Головними перевагами такого оподаткування є відносна простота адміністрування, високі витрати на ухилення від сплати, широкий обхват податкової бази, наявність зручного джерела суспільних доходів при зменшенні податкового тягаря на капітал і працю, стимулювання ефективного використання обмеженої кількості землі, будинків, будівель і споруд.

Разом із перевагами податки на майно не позбавлені недоліків, таких як недотримання принципів справедливості при уніфікованому оподаткуванні нерухомого майна фізичних і юридичних осіб; незахищеність незаможних верств населення, що мають у власності об'єкти нерухомості; складнощі, пов'язані зі встановленням реальної вартості нерухомості (її оцінкою); практика періодичного підвищення податкових ставок, яка обумовлена браком фінансових ресурсів у місцевих бюджетах.

Впродовж багатьох століть з урахуванням адміністративних, соціальних, економічних і політичних умов склалися певні принципи побудови системи майнового оподаткування:³¹⁷

- *однаковість* – передбачає пропорційне оподаткування за принципом платоспроможності (ability to pay) і краще за все досягається в системі, побудованій на базі ринкової вартості;
- *нейтральність* – застосування таких видів податків, які не викривляють ухвалення економічних рішень платників податків;
- *сприяння інвестуванню* – часткове застосування податкових преференцій і стимулів для залучення інвестицій як умисне відхилення від принципу однаковості;
- *відкритість або прозорість* – як критерій демократичного уряду – щодо надання інформації з ринків нерухомості та інформування платників про механізми встановлення бази оподаткування і розрахунку сум податків;
- *суспільне визнання* – необхідна умова для дотримання принципів відкритості, справедливості, отримання вигод і достатнього рівня податкових платежів;
- *гнучкість* – можливість збільшення (або зменшення) податкових надходжень за допомогою адміністративних дій з переоцінки об'єктів нерухомого майна або встановлення податкових ставок і пільг;
- *економічна ефективність* – мінімізація помилок при оцінці нерухомості, витрат на адміністрування, аналіз наслідків, пов'язаних зі зміною системи майнового оподаткування.

Відповідно до даних принципів з урахуванням національних традицій, географічних умов і соціальних переваг кожна країна сформувала свою систему майнового оподаткування та підходи, які забезпечують відносну стабільність і передбачуваність майнового оподаткування – застосування податкових пільг,

³¹⁷ Almy R. A survey of property tax systems in Europe. Report for Department of taxes and customs, The Ministry of Finance, Republic of Slovenia, 2001. – P. 9 – 10.

Розділ 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів

прийняття спеціальних урядових програм, направлених на створення прозорості і достовірності інформації про майнові податки.

Окремо розглядаються податкові заліки і вирахування, які є деякими податковими знижками при сплаті податків і направлені на стимулювання ділової активності суб'єктів господарювання, формування податкової культури платників податків. Податковим заліком є залік сплачених податків у рахунок податкових зобов'язань, тобто з розрахованої суми податкових зобов'язань вираховуються податки, визначені законодавством; податкове вирахування засноване на зменшенні бази оподаткування на суму сплачених податків.

Досвід побудови систем оподаткування зарубіжних країн підтверджує активне використання податкових заліків у розвинених країнах: майнові податки, як правило, вираховуються з податків на доходи корпорацій (Великобританія, Німеччина, Ірландія, Іспанія, Нідерланди, Туреччина, Фінляндія, Франція, Швейцарія, Швеція) та/або індивідуальних прибуткових податків (Данія, Іспанія, Нідерланди, Швейцарія).

Податкові заліки стимулюють сплату майнових податків, оскільки така система передбачає декларування доходів платника податків тільки після підтвердження сплати майнових податків (tax clearance). Також при одночасному оподаткуванні індивідуальних доходів і доходів корпорацій залежно від переваг пропонуваної системи податкових заліків є можливим перехід прав власності на майно від фізичної особи до юридичної (або навпаки).

Податки на нерухоме майно встановлюються на рівні центрального, регіонального уряду або органів місцевого самоврядування. Оскільки податкові збори повністю або частково поступають до місцевих бюджетів, центральний уряд може надавати деякі повноваження місцевим органам самоврядності щодо встановлення і адміністрування майнових податків.

Завдання наукового керівника

Обґрунтуйте свою позицію щодо того, якою, на Вашу думку, має бути система майнового оподаткування в Україні і чи доцільно її впроваджувати

Як свідчить аналіз систем оподаткування нерухомого майна в зарубіжних країнах, найбільш прийнятним варіантом побудови системи оподаткування нерухомості в Україні може бути:

- використання диференційованої системи майнового оподаткування, тобто роздільного оподаткування землі і поліпшень на ній. Оскільки система земельного оподаткування в Україні вже сформована, витрати на становлення системи оподаткування нерухомого майна, відмінного від землі, будуть значно менші, ніж при введенні єдиного майнового податку;

- надання податку на нерухоме майно, відмінне від землі, місцевого статусу – згідно з класичними принципами оподаткування (принцип вигоди) та фіскального федералізму;³¹⁸ закріплення права повного розпорядження коштами, що поступають від сплати цього податку, за органами місцевої самоврядності з чітким визначенням витрачання податкових надходжень на заходи, пов'язані з благоустроєм територій населених пунктів;
- встановлення (з урахуванням нерівномірності розвитку ринку нерухомості в Україні) базою оподаткування площі нерухомого майна фізичних осіб і залишкової вартості нерухомого майна юридичних осіб; інші елементи податку (об'єкт оподаткування, процентна податкова ставка, пільги, податковий період тощо) можуть бути аналогічними елементам податків з нерухомості зарубіжних країн;
- дотримання принципів побудови системи оподаткування нерухомого майна, що можна досягти шляхом розробки класифікації об'єктів оподаткування, пропорційного оподаткування всіх об'єктів нерухомого майна, застосування податкових заліків, забезпечення інформацією про механізм стягнення податку потенційних платників податку, встановлення диференційованих ставок;
- встановлення неоподаткованого мінімуму бази оподаткування, встановлення пільг для окремих типів нерухомого майна для дотримання принципу вертикальної рівності і вимог соціальної справедливості;
- адміністративне регулювання системи контролю, що може здійснюватися Міністерством фінансів України, системи оцінки – за допомогою бюро технічної інвентаризації та системи стягнення податку – органами Державної податкової адміністрації на місцях (податковими інспекціями).

5.7. Розвиток системи оподаткування природокористування та природоохоронної діяльності

Я вірю, що людство знайде розумне рішення складного завдання здійснення грандіозного, необхідного й неминучого процесу зі збереженням людського в людині й природного в природі.

А. Д. Сахаров

Визнання вступу до ЄС як стратегічного пріоритету неминуче ставить перед Україною низку питань стосовно подальшої стратегії реформування національ-

³¹⁸ Olson M. The Principle of Fiscal Equivalence: The Division of Responsibilities Among Different Levels of Government // American Economic Review. – Vol. 59. – 1969. – P. 479 – 487.

Розділ 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів

ної економіки, адекватної принципам регулювання суспільної самоорганізації європейської спільноти. Одним із провідних засобів здійснення такої стратегії має стати економічний механізм природокористування та природовідтворення.³¹⁹

Як відомо, одним із основних принципів природокористування є єдність використання та охорони природних ресурсів. При цьому, під охороною природи потрібно розуміти не ізоляцію того чи іншого природного ресурсу, а ефективне використання його шляхом правильного, відповідно до екологічних умов конкретної території, планування землекористування, водокористування, лісокористування, а також з'ясування оптимальних норм природокористування, які забезпечують невиснажливе природокористування та поліпшення стану природних ресурсів.

Вже починаючи з 90-х років минулого століття однією з особливостей розвитку екологічної політики європейських країн є визначення пріоритетного значення серед інших економічних регуляторів природокористування, саме податків, пов'язаних із вирішенням проблем навколишнього середовища, розширення та удосконалення бази екологічного оподаткування.

В Україні базовими елементами системи економічного регулювання природокористування та природоохоронної діяльності є наступні загальнодержавні обов'язкові платежі (збори) (рис. 5.14):

- збори за спеціальне використання природних ресурсів;
- плата (податок) за землю;
- збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок бюджету;
- рентні платежі;
- збір за забруднення навколишнього природного середовища;
- збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію;
- збір у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності.

Вищезгадані податкові платежі та збори, з *одного боку*, виявляються інструментами мотивації природокористувачів до екологоконструктивної діяльності, а з *іншого* – джерелами створення природоохоронних фондів. Тобто, мета податкового регулювання природоохоронної діяльності в Україні полягає у стимулюванні природокористувачів до раціонального та ощадливого використання

³¹⁹ Національна екологічна політика України: оцінка і стратегія розвитку. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.undp.org.ua/files/ua_26469national-main.pdf

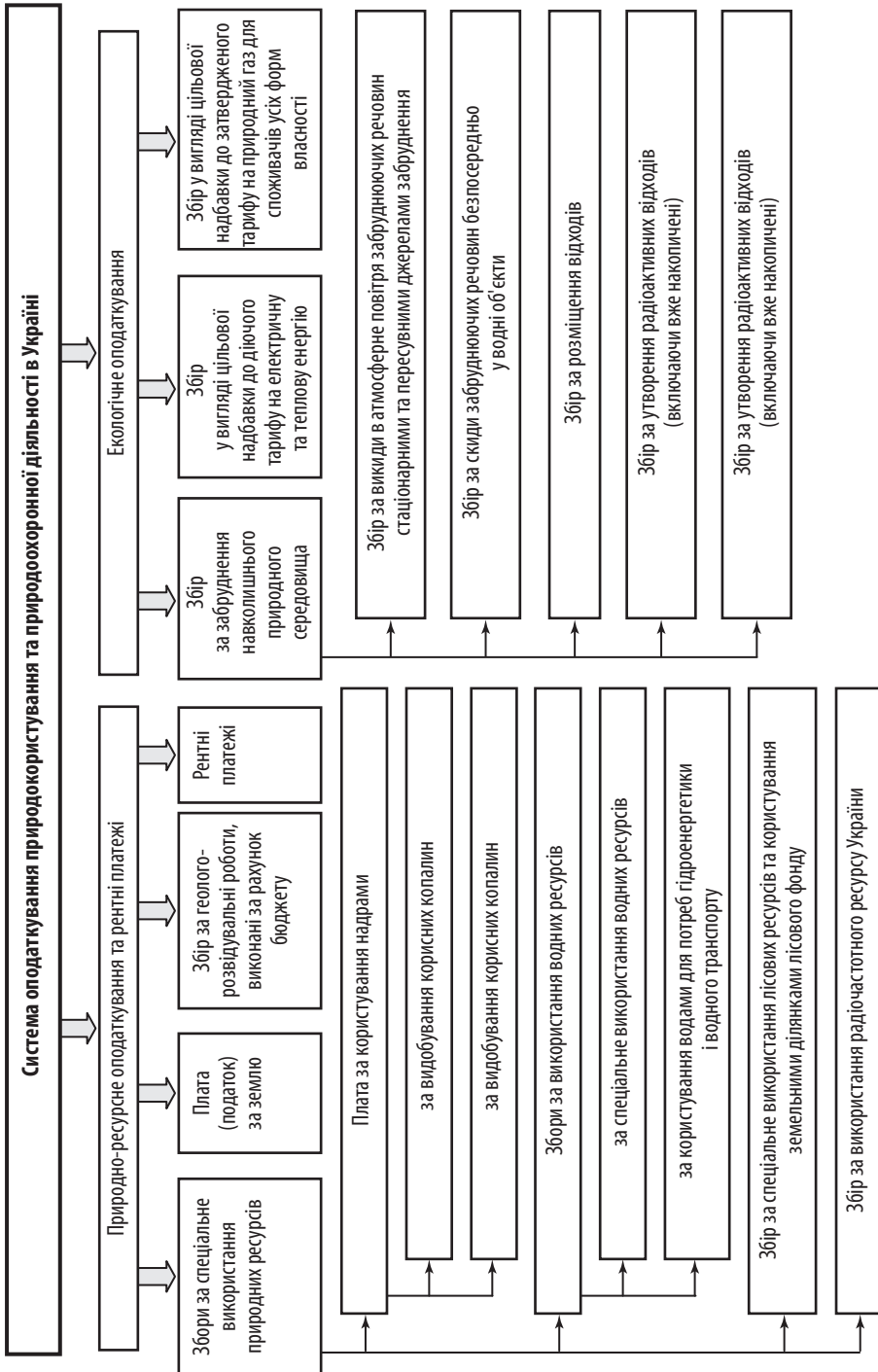


Рис. 5.14. Система оподаткування природокористування та природоохоронної діяльності в Україні

Розділ 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів

природних ресурсів, збереження й відтворення довкілля, а також у фінансуванні природоохоронних заходів.³²⁰

Незважаючи на те, що в Україні система зборів, платежів за забруднення навколишнього середовища й використання природних ресурсів прийнята й затверджена законодавчо ще з 1991 року, однак, на сьогодні вона є достатньо недосконалою та не відповідає світовим тенденціям природно-ресурсного та екологічного оподаткування.

Розглянемо основні існуючі проблемні аспекти вітчизняної системи оподаткування природокористування та природоохоронної діяльності та визначимо напрямки його удосконалення.

Насамперед, варто звернути увагу на той факт, що в Україні майже всі види платежів у формі плати, збору та відрахувань, пов'язаних з природокористуванням та охороною навколишнього середовища, незважаючи на їхню принципову різницю за економічною суттю та з позицій джерел фінансування природоохоронних заходів, мають характер податкових надходжень і фактично є механізми збільшення коштів у прибутковій частині державного бюджету.

Тобто основна відмінність вітчизняної системи оподаткування природокористування та природоохоронної діяльності від європейської полягає в тому, що механізми її реалізації залишаються не завершеними щодо розв'язання проблем навколишнього середовища і не створюють вагомих стимулів у економічних агентів для природозберігаючих дій. Зрозуміло, що суто фіскальна спрямованість механізму збирання коштів від природокористування, ігноруючи при цьому регулюючу функцію, не сприяє ефективному використанню природних благ.

Бюджетним кодексом України встановлено, що податки, збори та інші податкові платежі зараховують до бюджетів повністю, незалежно від їх цільового призначення. Це призводить до того, що з року в рік надходження зборів за забруднення довкілля, наприклад, спрямовуються до бюджету не цільовим призначенням на природоохоронні заходи, як це визначено у статті 46 Закону України «Про охорону навколишнього природного середовища»,³²¹ а «розчиняються» у його доходній частині, аж ніяк не активізуючи природоохоронну діяльність платників екологічних зборів.³²²

³²⁰ Національна екологічна політика України ... Вказана праця.

³²¹ Про охорону навколишнього природного середовища. – [Електронний ресурс]: Закон України № 1264–XII від 25 червня 1991 року (зі змінами і доповненнями). Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

³²² Національна екологічна політика України ... Вказана праця.

Крім того, суворі підпорядкованість статей законів України з питань природокористування спорідненим статтям законів з оподаткування, а також існуючі суперечливість, неузгодженість, неадекватність, непослідовність змісту цих споріднених статей різних законів (табл. 5.9) призводить до фактичної втрати чинності важливих законодавчих положень, наприклад про пільгове екологічне оподаткування або економічний механізм забезпечення стимулювання природоохоронних заходів, які містяться у законах України з питань природокористування, надаючи їм декларативності.³²³

Світова практика свідчить про зростання уваги в розвинутих країнах, до справляння екологічних податків, застосування фіскальної та регулюючої функцій яких покликано відіграти роль інструмента оптимізації природокористування.

В Україні практика справляння спеціальних екологічних податків обмежена п'ятьма видами зборів, що зведені в один – збір за забруднення навколишнього природного середовища (складовими якого є збір за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними та пересувними джерелами забруднення; збір за скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти; збір за розміщення відходів; збір за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені); збір за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками), який запроваджено з метою вирішення екологічних проблем, збереження природного середовища, а також для створення джерел фінансування відповідних природоохоронних заходів та правовою основою якого є Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища».

Завдання наукового керівника

Порівняйте та виявіть загальні риси та відмінності «енергетичних» податків в європейських країнах та подібних вітчизняних платежів

Крім того, до так званих екологічних податків на продукт, що справляються в Україні, слід віднести збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію та збір у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на при-

родний газ для споживачів усіх форм власності, що дещо споріднені зі світовими, так званими, «енергетичними» податками (які розглядалися в підрозділі 4.6).

Також, необхідно відмітити, що у вітчизняному законодавстві екологічні податки на продукт безпосередньо «вбудовані» в структуру акцизів (див підрозділ 5.5)

Порівнюючи вітчизняну практику застосування екологічних податків зі світовою, можна зробити висновок, що вони відрізняються як за змістом та якісним складом екологічних податків, так – найголовніше – за економічним механізмом їх впливу на розв'язання проблем навколишнього середовища.

³²³ Там же

Таблиця 5.9
Невпевненість норм податкового законодавства та Законів України, які регламентують правоїдослини щодо природокористування та охорони навколишнього середовища

Розділ 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів

Норми Законів України, які регламентують правоїдослини щодо природокористування та охорони навколишнього середовища	Норми Законів про оподаткування
<p>1</p> <p>Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища», ст. 41, п. «д»: економічні заходи забезпечення охорони навколишнього природного середовища передбачають надання підприємствам, установам і організаціям, а також громадянам податкових, кредитних та інших пільг при впровадженні ними маловідходних енерго- і ресурсозберігаючих технологій та нетрадиційних видів енергії, здійсненні інших ефективних заходів щодо охорони навколишнього природного середовища</p>	<p>2</p> <p>Не підтверджено положеннями Закону «Про податок на додану вартість». Крім того, згідно з листом ДПАУ від 06.04.2009р. №4900/7/16-1220-15, «операції з проведення робіт, що належать до природоохоронних заходів, компенсація за якими здійснюється за рахунок бюджетних коштів чи інших джерел фінансування, підлягають оподаткуванню ПДВ на загальних підставах»</p>
<p>Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища», ст. 48 п. «а»: В Україні здійснюється стимулювання раціонального використання природних ресурсів, охорони навколишнього природного середовища шляхом надання пільг при оподаткуванні підприємств, установ, організацій і громадян в разі реалізації ними заходів щодо раціонального використання природних ресурсів та охорони навколишнього середовища при переході на маловідходні ресурсо- і енергозберігаючі технології, організації виробництва і впровадженні очисного обладнання і устаткування для утилізації та знешкодження відходів, а також приладів контролю за станом навколишнього середовища та дже-репами викидів і скидів забруднюючих речовин, виконанні інших заходів, спрямованих на поліпшення охорони навколишнього природного середовища</p>	<p>Не підтверджується ані статтями Закону «Про оподаткування прибутку підприємств», ані положенням Закону «Про податок на додану вартість»</p>
<p>Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища», ст. 48 п. «в»: В Україні здійснюється стимулювання раціонального використання природних ресурсів, охорони навколишнього середовища шляхом встановлення підвищених норм амортизації основних виробничих природоохоронних фондів</p>	<p>Суперечить Закону «Про оподаткування прибутку підприємств» (ст. 8.2.2, ст. 8.6.1, ст. 8.6.2.)</p>
<p>Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища», ст. 48 п. г): В Україні здійснюється стимулювання раціонального використання природних ресурсів, охорони навколишнього природного середовища шляхом звільнення від оподаткування фондів охорони навколишнього середовища</p>	<p>Не підтверджується чинним законодавством про оподаткування..</p>

Закінчення табл. 5.9

1	2
<p>Закон «Про природно-заповідний фонд України», ст. 49: Кошти природних заповідників, біосферних заповідників, національних природних парків, регіональних ландшафтних парків, ботанічних садів, дендрологічних парків, зоологічних парків, а також підприємств, установ, організації і громадян, у виданні яких перебувають території та об'єкти природно заповідного фонду інших категорій, що спрямовуються на здійснення заходів з охорони навколишнього природного середовища, повністю звільняються від оподаткування</p>	Стаття відсутня законодавстві про оподаткування.
<p>Закон «Про природно заповідний фонд України», ст. 49: Науково-дослідні роботи на територіях та об'єктах природно заповідного фонду оподатковуються в розмірі 50 відсотків нормативів, встановлених для загального оподаткування науково-дослідних робіт</p>	Стаття відсутня у податковому законодавстві
<p>Закон «Про відходи», ст. 38, п. «в»: Організаційно-економічні заходи щодо забезпечення утилізації відходів і зменшення обсягів їх утворення передбачають надання суб'єктам підприємницької діяльності, які утилізують, зменшують обсяги утворення відходів та впроваджують у виробництво маловідхідні технології, відповідно до законодавства податкових, кредитних та інших пільг</p>	Не підтверджується чинними статтями законів про оподаткування.
<p>Закон «Про відходи», ст. 40, п. «а»: З метою стимулювання заходів щодо утилізації відходів та зменшення обсягів їх утворення суб'єктам господарської діяльності, які впроваджують технології, спрямовані на зменшення обсягів утворення відходів, утилізують відходи в процесі виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг), здійснюють їх збирання і заготівлю, беруть пайову участь у фінансуванні заходів щодо утилізації відходів та зменшення обсягів їх утворення, можуть надаватися відповідно до законодавства України пільги щодо оподаткування прибутку від реалізації продукції, виготовленої з використанням відходів</p>	Не підтверджується чинними статтями законів про оподаткування.

Розділ 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів

Крім того, в Україні відсутні певні або недостатньо розвинуті групи екологічних податків, що притаманні системам оподаткування країн Євросоюзу, та є достатньо ефективними інструментами податкового регулювання в сфері екології, а саме:³²⁴

- 1) так звані відкладені платежі, що сприяють покриттю екологічних витрат (earmarked charges – податки на шумове забруднення, на батарейки, на доходи від тваринництва та інші);
- 2) так звані потоварні або продуктові податки (екологічні податки на продукт), що стимулюють обмеження або ощадливе споживання товарів – потенційних забруднювачів довкілля (incentive charges – податки на пестициди, детергенти, пластмасу та т. п.).

До проблем функціонування системи екологічного оподаткування в Україні, що потребують подальшого вирішення відносяться:

- наявність значного розриву між проголошеним принципом «забруднювач платить» і нормативами формування плати за забруднення, з *одного боку*, а також обсягами завданих збитків і дійсними витратами на їх відшкодування – з *іншого*;
- занижені абсолютні показники нормативів зборів за забруднення навколишнього природного середовища;
- девальвація зборів за забруднення навколишнього природного середовища;
- глибокі розбіжності в граничних податкових ставках щодо нормативів забруднення.

Слід зазначити, що Міністерством охорони навколишнього середовища України було підготовлено законопроект «Про внесення змін до Закону України «Про охорону навколишнього середовища», яким було передбачено розширити базу оподаткування, зокрема в частині шкідливого впливу фізичних і біологічних чинників на довкілля, реалізації екологічно небезпечної продукції та моторного палива, екологічної надбавки до пального для пересувних джерел і деяких видів потенційно небезпечної продукції (пальне для автомобілів, лакофарбова продукція, пестициди, синтетичні миючі засоби і т. ін.). Міністерство охорони навколишнього середовища також підготувало проект постанови Кабінету Міністрів України «Про внесення змін до порядку встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору», яким передбачено впровадити плату за забруднення довкілля авіаційним транспортом. Реалізація зазначених норм дасть можливість ввести необхідні законодавчі осно-

³²⁴ Національна екологічна політика України ... Вказана праця.

ви для розширення бази оподаткування забруднювачів–природокористувачів, стимулюючи їх до впровадження екологобезпечних заходів, та одночасно розширити доходну базу формування фондів охорони навколишнього природного середовища.³²⁵

Безумовно, що розширення переліку екологічно небезпечної продукції буде негативно зустрінуте підприємницькими структурами, оскільки в кінцевому результаті зменшить їх прибутки. Тому більший ефект в сфері посилення природоохоронної діяльності може дати застосування окремих пільг при сплаті діючих основних податків – податку на додану вартість та прибутку. Застосування таких пільг було передбачено діючими природоохоронними законами, проте вони не знайшли практичного застосування, оскільки, як вже зазначалось (табл. 5.7), не були враховані при прийнятті відповідного податкового законодавства.

Завдання наукового керівника

Спробуйте сформулювати необхідні, на Вашу думку, поправки та доповнення до норм Законів України «Про податок на додану вартість» та «Про оподаткування прибутку підприємств», які дозволять усунути невідповідність статей про податкові пільги Законів України з питань природокористування спорідненим статтям Законів України з оподаткування

Виходячи із необхідності вирішення існуючих проблемних аспектів вітчизняної практики застосування екологічних податків, згідно зі Стратегією реформування податкової системи³²⁶ в Україні, передбачається удосконалення механізму сплати екологічного податку (збору за забруднення навколишнього природного середовища) з метою встановлення відповідності його величини витратам із запобігання шкідливому впливу на навколишнє природне середовище з урахуванням рівня технічного розвитку і технологій шляхом:

- розширення бази податку в результаті включення до неї викидів в атмосферу, що здійснюються повітряними суднами, іншими пересувними джерелами забруднення, радіоактивних відходів, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання та/або зберігаються понад установлений строк, екологічно небезпечної продукції, виробництво, зберігання, транспортування і споживання якої негативно впливає на навколишнє природне середовище та здоров'я населення;

³²⁵ Там же.

³²⁶ Про схвалення Стратегії реформування податкової системи. – [Електронний ресурс]: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23 грудня 2009 р. №1612-р. – Режим доступу: <http://www.ovu.com.ua/articles/4879-pro-shvalennya-strategiyi-reformuvannya-podatkovoy>.

Розділ 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів

- збільшення розміру податку за розміщення відходів з метою розв'язання проблеми їх накопичення та переробки;
- зарахування податку до бюджетів територіальних громад, на території яких здійснюється забруднення.

Сучасне реформування податкових систем ряду європейських країн відбувається у напрямі перенесення податкового навантаження з мобільних факторів виробництва, передусім праці, на природні ресурси. Відповідні податкові реформи, в ході яких відбувається узгоджена різновекторна зміна ставок екологічних податків і внесків до соціальних фондів, проведені у Данії, Італії, Нідерландах, Німеччині, Норвегії, Великобританії, Фінляндії, Швеції та Швейцарії. Згідно з Директивою про реструктуризацію Концепції ЄС з питань оподаткування енергоносіїв та електроенергії, втрати бюджету від зниження рівня оподаткування праці та капіталу повинні компенсуватися шляхом підвищення податкового навантаження на природні ресурси. У результаті зниження податкового навантаження на капітал у країнах – нових членах ЄС підвищується податкове навантаження на природні ресурси, про що свідчить збільшення протягом 1995 – 2006 рр. частки відповідних податків у валовому внутрішньому продукті у середньому з 2,1 до 2,7 відсотка.³²⁷

В Україні при значних запасах природних ресурсів розвиток системи природно-ресурсного оподаткування (до складу якої відносяться збори за спеціальне використання природних ресурсів (плата за користування надрами, збори за використання водних ресурсів, збір за спеціальне використання лісових ресурсів й користування земельними ділянками лісового фонду та збір за використання радіочастотного ресурсу України); плата (податок) за землю; збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок бюджету; рентні платежі) є незначним. Крім того, останнім часом спостерігається зменшення частки платежів (зборів) за спеціальне використання природних ресурсів у доходах зведеного бюджету України, зокрема з 2,65 % у 2005 році до 2,38 % – у 2006 році (без урахування збору за геологорозвідувальні роботи). Слід зазначити, що зменшення частки природно-ресурсних платежів у доходах зведеного бюджету є загальною тенденцією, що фіксується з 2000 року.³²⁸

Також до проблем та суперечностей функціонування вітчизняної системи природно-ресурсного оподаткування, що потребують подальшого вирішення, відносяться занижені абсолютні показники нормативів платежів за спеціальне

³²⁷ Про схвалення Стратегії ... Вказана праця

³²⁸ Міщенко В. С. Природноресурсні платежі в доходах бюджету. Шляхи вдосконалення [Текст] / В. С. Міщенко, Я. В. Коваль, М. А. Хвесик, О. А. Кучер // Фінанси України. – 2007. – №12. – С. 27 – 37.

користування природними та девальвація платежів за спеціальне користування природними ресурсами.³²⁹

Саме тому на сьогодні існує наявна необхідність істотного реформування природно-ресурсних та рентних платежів (зборів). При цьому удосконалення механізму справляння природно-ресурсних та рентних платежів необхідно здійснювати за наступними напрямками:

- удосконалення системи платежів за використання природних ресурсів і видобуток корисних копалин;
- здійснення поступового переходу до нової системи платежів за видобуток корисних копалин із застосуванням принципів рентного доходу та створення відповідного регуляторного механізму, який дасть можливість стимулювати раціональне використання, забезпечення охорони і відтворення природно-ресурсного потенціалу держави;
- удосконалення системи рентних платежів як механізму розподілу рентного доходу під час раціонального використання природних ресурсів у господарській діяльності із запровадженням двоскладової структури рентної плати, в тому числі абсолютної складової (плати за реалізацію набутого права використання у господарській діяльності об'єкта природного ресурсу, розмір якої визначається за результатами проведення державної експертизи і не залежить від результатів господарської діяльності); диференційної складової (плати за реалізоване право на використання під час провадження господарської діяльності об'єкта природного ресурсу, розмір якої визначається з урахуванням величини рентного доходу);
- оптимізації нормативної бази та ставок платежів за спеціальне водокористування;
- запровадження порядку індексації ставок збору за використання радіочастотного ресурсу України, зокрема з урахуванням індексу цін виробників промислової продукції або іншого прогресивного коефіцієнта;
- скасування збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок бюджету;
- вироблення єдиного підходу до оподаткування земельних ділянок на основі нормативної грошової оцінки землі, яка є капіталізованим рентним доходом із земельної ділянки;
- розширення бази оподаткування плати за землю шляхом:
- удосконалення механізму оподаткування земель несільськогосподарського призначення за межами населених пунктів;
- розмежування плати за землю та збору за спеціальне використання лісових ресурсів;
- залучення до оподаткування нелісових земель, зайнятих чагарниками, ярами, інших малопродуктивних земель;

³²⁹ Національна екологічна політика України ... Вказана праця.

Розділ 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів

- удосконалення порядку внесення плати за землю та/або за земельні ділянки, надані залізницям, гірничодобувним підприємствам та дорожнім господарствам, а також за земельні ділянки природоохоронного, оздоровчого, рекреаційного та історико-культурного призначення за межами населених пунктів, передані у власність або надані в користування;
- вирівнювання податкового навантаження на суб'єктів господарювання у різних сферах економічної діяльності у результаті скасування пільгових ставок плати за землю та звільнень від її сплати;
- включення земельного податку за земельні ділянки комунальної та приватної власності, а також орендної плати за земельні ділянки комунальної власності до складу місцевих податків і зборів (обов'язкових платежів) з наданням відповідних повноважень місцевим органам виконавчої влади та органам місцевого самоврядування щодо регулювання податкового навантаження;
- запровадження коригувального коефіцієнта до ставок рентної плати за отримане право користування магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами під час транспортування нафти і нафтопродуктів, транзитного транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України у разі зміни тарифів на транспортування продукції магістральними трубопроводами України.

Отже, подальше реформування і розвиток системи оподаткування природо-користування та природоохоронної діяльності в Україні має бути спрямоване на зниження негативного впливу народногосподарського комплексу країни на навколишнє природне середовище, підвищення ефективності використання природних ресурсів, стимулювання переходу на засади сталого розвитку.

Література для самостійної роботи до розділу 5

1. Балакін Р. Л. Акцизне оподаткування тютюнових виробів у державах-членах Європейського Союзу та в Україні. // Фінанси України. – 2007. – №10. – С. 96 – 110.
2. Виецкая О. Налоговая амортизация: теории, опыт и проблемы применения: Монография / О. Виецкая / НАН Украины. Ин-т экономики пром-сти. – Донецк, 2008. – 132 с.
3. Вишневский В. П. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В. П. Вишневский, А. С. Веткин, Е. Н. Вишневская, Е. В. Бавин, Е. А. Амоша, С. М. Попов, А. В. Гречишкин, Л. А. Зуев, С. Г. Тешенко, Ю. А.Забаренко. – Донецк : ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.
4. Герчаківський С. Д. Місцеве оподаткування в Україні: традиції, реалії та напрями удосконалення. // Фінанси України. – 2003. – № 2. – С. 44 – 49.
5. Данилов А. Д. Налог на добавленную стоимость и его влияние на социально-экономическое развитие страны/ А. Д. Данилов //Финансовые инструменты социально-экономического развития государства и регионов. Под ред. к.э.н., проф., А. Д. Данилова: Монография. – К. : «Компьютерпресс», 2009. – 288 с.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

6. Директива Ради 92/83/ЄЕС «Про гармонізацію структури акцизних зборів на спирт і алкогольні напої» від 19 жовтня 1992 року. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <<http://zakon.rada.gov.ua>>.

7. Захаров В. Н. История налогов в России. IX – начало XX в. / В. Н. Захаров, Ю. А. Петров, М. К. Шаццлло. – М. : «Российская политическая энциклопедия» (РОССПЭН), 2006. – 296 с. – (Серия «Экономическая история. Документы, исследования, переводы»).

8. Заяць В. М. Роль платежів за землю у формуванні місцевих бюджетів // Фінанси України. – 2006. – № 10. – С. 32 – 39.

9. Иванов Ю. Б./ Налоговое регулирование в системе антикризисных мер/ Иванов Ю. Б. // Финансовый механизм социально-экономического развития государства в условиях экономической нестабильности/ Под ред. к.э.н., проф. А. Д. Данилова: Монография. – Киевский экономический институт менеджмента. – К. : ООО «ДКС центр», 2010. – 300 с.

10. Лунина И. А. Роль налогов на недвижимость в формировании местных бюджетов. / И. А. Лунина, Н. Б. Фролова // Налогообложение: проблемы науки и практики – 2007. – X. : ИД «ИНЖЕК», 2007. – 336 с.

11. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку: пер. з англ.; за заг. ред. С. Ф. Голова. – К. : Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України, 1998. – 736 с.

12. Міщенко В. С. Природноресурсні платежі в доходах бюджету. Шляхи вдосконалення [Текст] / В. С. Міщенко, Я. В. Коваль, М. А. Хвесик, О. А. Кучер / Фінанси України. – 2007. – №12. – С. 27 – 37.

13. Національна екологічна політика України: оцінка і стратегія розвитку. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.undp.org.ua/files/ua_26469national-main.pdf

14. Опарин В. М. Проблемы гармонизации налоговой системы Украины. / Налогообложение: проблемы науки и практики: Монография – X. : ИД «ИНЖЭК» 2006. – С. 62 – 89.

15. Податкова система України: Підручник / В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. П'ятаченко та ін.; за ред. В. М. Федосова. – К. : Либідь, 1994. – 464 с.

16. Порядок справляння до державного бюджету податку на додану вартість та оборотів коштів податку через окремі поточні та/або реєстраційні рахунки платників цього податку із спеціальним режимом їх використання. – Затверджений постановою Кабінету Міністрів України та Національного банку України від 23.03.2004 р. № 359 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 12. – 9 квітня.

17. Правдолюбова К. Відшкодування експортного ПДВ // Юридична газета №16(151) 22 квітня 2008. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.yur-gazeta.com

18. Про схвалення Стратегії реформування податкової системи. – [Електронний ресурс]: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 23 грудня 2009 р. №1612-р. – Режим доступу: <http://www.ovu.com.ua/articles/4879-pro-shvalennya-strategiyi-reformuvannya-podatkovoy>

19. Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа. – М. : Ин-т экон. переходного периода, 2000. – 45 с. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iet.ru/ru/problemu-nalogovoi-sistemy-rossii-teoriya-opyt-reforma-nauchnye-trudy-19-2.html>.

20. Синельников-Мурылев С., Баткибеков С., Кадочников П., Некипелов Д. Оценка результатов реформы подоходного налога в Российской Федерации. – М. : ИЕПР, 2003. – 135 с.

Розділ 5. Актуальні питання удосконалення справляння окремих податків і зборів

21. Сичевський В. Податок на прибуток підприємств у сучасних умовах // Вісник податкової служби України. – 2003. – №6. – С. 4 – 7.
22. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
23. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А. М. Соколовська. – К. : Знання – Прес, 2004. – 454 с.
24. Соколовська А. М., Єфименко Т. І., Луніна І. О. та ін. Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду. / За заг. ред. А. М. Соколовської. – К.: НДФІ, 2006. – 320 с.
25. Скрипник А. Фіскальні та соціальні наслідки переходу до плоскої шкали оподаткування доходів фізичних осіб / А. Скрипник // Економіка України. – 2006. – № 12. – С. 11 – 20.
26. Скрипник А., Гендлер Г. Оцінка податкового навантаження та детінізація фонду оплати праці / А. Скрипник, Г. Гендлер // Економіка України. – 2007. – №5. – С. 17 – 26.
27. Тимошенко Ю. В., Турчинов О. В. Основні напрями удосконалення системи оподаткування в Україні. – К., 1998. – 62 с.
28. Угляренко О. М. Визначення оподаткованого прибутку та його вплив на формування фінансових ресурсів підприємства // Фінанси України. – 2004. – №2. – С. 86 – 98.
29. Хубер Б. Формирование налоговой системы и теория оптимальных налогов / Б. Хубер // Politeconom. – 2000. – № 2. – С. 40 – 48.
30. Чекина В. Концептуальные основы налогообложения недвижимого имущества / НАН Украины. Ин-т экономики пром-сти. – Донецк, 2007. – 96 с.
31. Чубук Л. П. Зміни у системі оподаткування нерухомості як перспективний напрям податкової політики // Фінанси України. – 2004. – № 3. – С. 99 – 105.
32. Швабій К. І. Оподаткування доходів населення: проблеми науки та практики: Монографія. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2009. – 296 с.
33. Эбрилл Л., Кин М., Боден Ж.–П., Саммерс В. Современный НДС. – М. : «Весь Мир», 2003. – 274 с
34. Almy R. A survey of property tax systems in Europe. / R. Almy // Report prepared for Department of taxes and customs, The Ministry of Finance, Republic of Slovenia, 2001. – 122 p. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.agjd.com/EuropeanPropertyTaxSystems.pdf>.
35. Economic Report of the President: 2009. U.S. Government Printing Office, Washington, 2009. – 412 p.
36. European Commission Directorate General. Excise Duty Tables. Part 1 – Alcoholic Beverages; Part III – Manufactured Tobacco; Tax receipts – Energy products and Electricity. – Brussels, January 2007. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm#.
37. Fraumeni B. The Measurement of Depreciation in the U.S. National Income and Product Accounts // Survey of Current Business. – 1997. – 23 p.
38. Gordon K. Marginal Effective Tax Rate on Physical, Human and R&D Capital [Електронний ресурс] / K. Gordon, H. Tchilinguirian // OECD Economic Department. – Working paper. – 1998. – № 199. – 31 p. – Режим доступу: www.oecd.org/dataoecd/11/43/35129652.pdf.

39. Hulten Ch. The Estimation of Economic Depreciation Using Vintage Asset Prices: An Application of the Box–Cox Power Transformation / Ch. Hulten., F. Wykoff // *Journal of Econometrics*. – 1981. – № 15 – P. 370 – 371.
40. Kiesewetter D. Tax Neutrality and Business Taxation in Russia / D. Kiesewetter // *Экономический журнал ВШЭ*. – 2002. – № 4. – С. 480 – 488.
41. Koumanakos P. The Forms and Rates of Economic Depreciation. – [Електронний ресурс] / P. Koumanakos, J. Hwang // *The Canadian Experience*. - Working Paper. - Ottawa: Statistics Canada, 1993. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: /P5BCD9WHDMEB25BU.pdf.
42. MACRS: Матеріали електронної енциклопедії Wikipedia, the free encyclopedia. – [Електронний ресурс]– Режим доступу: <http://wikimediafoundation.org/wiki/Special:Search?search=MACRS>.
43. Olson M. The Principle of Fiscal Equivalence: The Division of Responsibilities Among Different Levels of Government // *American Economic Review*. – Vol. 59. – 1969. – P. 479 – 487.
44. Patry A. Economic Depreciation and Retirement of Canadian Assets: A Comprehensive Empirical Study // *Investment and Capital Stock Division: Statistics Canada*. – 2007. – 61 p.
45. Revenue Statistics 1965–2007. Special feature: taxing power of sub–central governments. – OECD publishing, 2008. – 363 p.
46. Tanguay M., Gellatly G., Balwin J. Depreciation Rates for the Productivity Accounts // *Investment and Capital Stock Division: Statistics Canada*. – 2007. – 95 p.
47. Wykoff F., Hulten Ch. Economic Depreciation of the U.S. Capital Stock: A First Step // *The U.S. Treasury Department: Office of Tax Analysis*. – 1979. – 100 p.
48. Fraumeni B. The Measurement of Depreciation in the U.S. National Income and Product Accounts // *Survey of Current Business*. – 1997. – 23 p.
49. Koumanakos P., Hwang J. The Forms and Rates of Economic Depreciation // *Investment and Capital Stock Division: Statistics Canada*. – 1993. – 78 p.
50. Samuelson P. Tax Deductibility of Economic Depreciation to Insure Invariant Valuation / P. Samuelson // *Journal of Political Economy*. – 1964. – N 72. – 604 p.
51. Ukraine: Poverty Update. Document of the World Bank. / Report № 39887–UA. – June 2007. – 43 p.
52. Zee H. Personal Income Tax Reform: Concepts, Issues, and Comparative Country Developments / H. Zee // *IMF Working Paper*. - 2005. – WP/05/87. – 58 p.

Розділ 6

КЛЮЧОВІ ПРОБЛЕМИ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ Й ПРОТИДІЇ ТІНЬОВІЙ ЕКОНОМІЦІ

Те, що держава дає, вона спочатку повинна зібрати.

Джон Коулман

6.1. Державне податкове адміністрування

Оподаткування – це та точка, де наука про державні фінанси
сходиться з наукою про державне управління.³³⁰

Лоренц Штейн

Відомо, що розвиток держави та податків тісно взаємопов'язані. Звідси слідує інше твердження: досягнення через податки фіскальних та соціально-економічних цілей не є повністю автоматичним актом. Результати оподаткування, що сприймаються нами як об'єктивні, мають дуже велику залежність від дій та управлінських рішень владних структур держави. Саме тому тільки свідоме використання перерозподільних механізмів залежно від стадії розвитку суспільства, його запитів та інтересів може як спричинити досягнення необхідного фіскального ефекту задля існування і розвитку самої держави, так і забезпечити можливість впливу останньої на соціально-економічні процеси в країні. У зв'язку з викладеним, постає необхідність активізації дослідження організаційно-управлінських засад оподаткування та вироблення шляхів удосконалення адміністрування податків.

Термін «адміністрування податків» останнім часом стає все популярнішим, однак його розуміння та вживання різними авторами суттєво відрізняється. Тобто, дефініція «адміністрування податків» є об'єктом наукової дискусії.

Сформульовані досить різні за змістовною ємністю визначення.

Зокрема, В. Андрущенко запропонував термін «фіскальне адміністрування», під яким розуміє «управління людьми й подіями у сфері оподаткування через ієрархічно структуровані рішення представницьких політичних органів та дії

³³⁰ Classics in the Theory of Public Finance / Ed. by R.A. Musgrave, A.T. Peacock. – London etc.: Macmillan; New York: St Martin's Press, 1967. – P. 31.

виконавчо-владних установ».³³¹ Розвиваючи ж думку далі та розглядаючи фіскальне адміністрування як політику, автор пояснює, що під цим терміном слід розуміти не лише управлінські дії по розподілу фінансових ресурсів через механізми оподаткування, а й реалізацію урядом своїх функцій за рахунок податків. Така точка зору видається нам аргументованою, адже базове поняття «фіск» означає «казна», відповідно фіскальне адміністрування має поєднувати у собі не лише управління процесом справляння податків, а й управлінські дії у сфері витрат бюджету. Однак, у такому випадку необхідно все ж враховувати, що «фіскальне адміністрування» за змістом не можна повністю ототожнювати з «адмініструванням податків», оскільки ним означено набагато ширший спектр фінансових відносин. Скоріше адміністрування податків є сегментом фіскального адміністрування, однією з його складових, визначення якої потребує уточнення.

Ю. Іванов, А. Крисоватий, А. Кізіма, В. Карпова надали визначення «адміністрування податкових зобов'язань», яке трактують як «процедуру реалізації прав і обов'язків суб'єктів податкового права щодо узгодження й погашення податкових зобов'язань».³³² З наведеним теж можна погодитися, якщо врахувати, що процес справляння податків ґрунтується саме на реалізації прав і обов'язків платників та держави в особі фіскальних органів. Але, з іншої сторони, не всі процедури реалізації прав і обов'язків охоплюються поняттям «адміністрування» як одного з різновидів управлінської діяльності.

Свого часу нами також було запропоновано один з підходів до формування дефініції адміністрування податків, що, за нашим переконанням, є більш наближеним до самого об'єкта теоретичного пошуку.³³³ За основу, на нашу думку, слід брати загальний термін «адміністрування», що тлумачиться як «управлінська діяльність керівників і органів управління, яка здійснюється здебільшого через накази, розпорядження».³³⁴ Зважаючи ж на специфіку організації процесу справляння податків, можна запропонувати таке визначення:

адміністрування податків – це управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування, засно-

³³¹ Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво // Фінанси України. – 2003. – №6. – С. 27 – 35.

³³² Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Кізіма А. Я., Карпова В. В. Податковий менеджмент: Підручник. – К.: Знання, 2008. – С. 186.

³³³ Мельник В. М. Проблеми теорії та практики адміністрування податків в Україні // Актуальні проблеми економіки. – 2003. – №5. – С. 40 – 43; Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу: Монографія. – К.: «Комп'ютерпрес», 2006. – С. 127.

³³⁴ Економічна енциклопедія: у трьох томах / Редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр «Академія», 2000 – Т.1. – С. 25.

Розділ 6. Ключові проблеми податкового адміністрування й протидії тіньовій економіці

вується на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила».

Означуваний вид діяльності існує в практиці державного управління досить давно. Йому завжди приділялася пильна увага з боку влади з метою вдосконалення методів стягнення (на прикладному рівні), однак не провадилися відповідні науково-теоретичні розробки та обґрунтування. В науковій літературі кінця XIX – початку XX століття згадуються терміни «податна техніка» та «фінансова техніка», які багато в чому за змістом перекликаються з сучасним адмініструванням податків.

Як слідує із запропонованої дефініції, адміністрування податків засноване на дотриманні двох видів правил: визначених державою у законодавчих та нормативних актах і вироблених суспільством у вигляді традицій, звичок. Перші так і прийнято називати «правилами», другі ж найчастіше означають терміном «звичка».

В економічній науці їх трактують таким чином:

звичка (звичай) – це «правила поведінки у певних сферах економічної діяльності, ділового життя, що не відображені у законах, нормативних документах і договорах, але яких дотримуються на практиці»;³³⁵

правило – це «сукупність зобов'язань, вимог, встановлених вищими ланками управління для нижчих ланок, що забезпечують злагодженість, послідовність та організацію роботи...».³³⁶

Правила у ході своєї реалізації вимагають навмисного вчинення дій. Звички ж, навпаки, є результатом звикання людей до певного порядку. Вони пов'язані з психофізіологічними особливостями індивідів, реалізуються внаслідок періодичного повторення дій за інерцією та певною мірою визначають поведінку членів суспільства, відображаючись у їхніх рішеннях. З часом відбувається їх трансформація у національні звичаї, культурні та історичні традиції народу. Врахування останніх в оподаткуванні є питанням надзвичайної ваги, оскільки ефективність застосування фіскальних механізмів вельми залежить від реакції суспільства, психологічного сприйняття нововведень платниками.

Поряд з викладеним, не можна не відзначити, що окремі звички індивідів можуть бути невинуватими як з точки зору оптимальної господарської поведінки у конкретних економічних умовах, так і з точки зору інтересів суспільства в ці-

³³⁵ Економічна енциклопедія... Вказана праця. – Т.1. – С. 594.

³³⁶ Економічна енциклопедія... Вказана праця – Т.3. – С. 27.

лому та держави як його політичної організації. Під їхнім впливом приймаються необґрунтовані, недоцільні та нераціональні рішення. При цьому наведені оцінки можуть розглядатися з позицій будь-якого з названих агентів – інших індивідів, держави, тощо. У таких випадках звички вступають у суперечку з правилами. Основним завданням правил стає коригування поведінки суб'єктів, переборювання звичок. В адмініструванні податків такі коригування особливо актуальні щодо звичок збереження належного на правах приватної власності, які інколи переростають у рішення та дії по ухиленню від оподаткування, та ін.

В цілому ж можна сказати, що звички і правила є найбільш значущими, базовими джерелами рішень в адмініструванні податків. На їх основі відбувається координація діяльності всіх суб'єктів відносин оподаткування та регуляція всіх пов'язаних процесів.

Завдання наукового керівника

На підставі наукового пошуку та вивчення рекомендованої літератури визначте сучасні технології адміністрування податків та обґрунтуйте напрямки їх модернізації

Практична реалізація рішень в адмініструванні податків вимагає наявності адекватного управлінського інструментарію та технологій його застосування. Весь відповідний інструментарій напрацьовувався людством у ході вирішення проблем оптимізації та раціоналізації оподаткування. Маючи набір цілей в оподаткуванні, було

вироблено систему засобів їх досягнення (на основі наявних звичок та напрацьованих правил). У процесі історичного розвитку відбулася певна раціоналізація цих засобів з метою максимальної нейтралізації суб'єктивних складових. Залежно від технологічної специфіки застосування згаданих засобів склалися відповідні процедури адміністрування податків та виділилися напрямки управлінської діяльності.

Основними з них є:

- облікова робота (облік платників податків та облік надходження податків);
- масово-роз'яснювальна та консультативна робота;

Завдання наукового керівника

Із застосуванням SWOT-аналізу надайте порівняльну характеристику систем адміністрування податків України та розвинених країн, визначте найбільш болючі проблеми податкового адміністрування в нашій країні на сучасному етапі

- прогнозно-аналітична робота;
- контрольньо-перевірочна діяльність.

Названі напрямки управлінської діяльності відповідно передбачають використання облікових, соціальних, аналітичних та контрольних технологій. Сучасна економічна література (у тому числі і деякі наші

Розділ 6. Ключові проблеми податкового адміністрування й протидії тіньовій економіці

праці)³³⁷ надає їм досить розгорнуту характеристику, якою можна скористатися при розгляді даних питань.

Адміністрування податків повинне включати в себе стратегію і тактику управління процесом справляння. Тактика управління спрямовується на досягнення основних цілей оподаткування в конкретних соціально-економічних, політичних та правових умовах. В ході поточної діяльності органів державної виконавчої влади, відповідальних за справляння податків, вирішуються питання забезпечення дотримання чинних правил, оптимізації адміністративних витрат, раціональної організації взаємовідносин з платниками тощо. Фіскальні служби, з однієї сторони, повинні максимізувати бюджетні надходження, а з іншої, максимально виключити прямі втручання у сферу господарської діяльності та своїм функціонуванням не призвести до погіршення умов ведення бізнесу.

В умовах нестійкої економічної ситуації та невизначеності політичного становища зростає роль вироблення стратегії адміністрування податків. Зміни політичного керівництва не повинні серйозно впливати на ефективність та безперебійність роботи фіскальних служб держави. Априорі всі політичні сили, що змінювали одна одну при владі у будь-якій країні, не зацікавлені у нерегулярності надходження податків та спричинених цим перебоях фінансування державних витрат. Адже це суттєво впливає на їхній імідж та термін владування... Тому найпершим завданням є створення незмінюваного (залежно від виборчого циклу) адміністративного апарату, який би оперативне та компетентно проводив у життя рішення будь-якої групи політичних лідерів – обранців нації. Крім того, важливим стратегічним завданням є обґрунтування напрямків модернізації фіскально-адміністративних технологій відповідно до можливих змін ринкових умов, поведінки суб'єктів господарювання – платників податків, переорієнтації бізнесових операцій тощо.

Стратегія адміністрування податків повинна враховувати реальний стан справ в економіці країни та політичній системі держави, а також перспективи розвитку національного ринку, процесів глобалізації, виникнення різних ризиків.

Будь-які стратегічні і тактичні управлінські рішення та дії спрямовані на конкретну свідому потребу людини чи суспільства. В адмініструванні податків вони орієнтуються на вирішення важливих для суспільства проблем досягнення бажаних результатів оподаткування, подолання невідповідності між бажаним і фактичним станом справ в оподаткуванні. Реалізація зазначеного передбачає необхідність організаційної системи, що є неодмінним атрибутом управлінської

³³⁷ Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу: Монографія. – К.: «Комп'ютерпрес», 2006. – С. 137–172.

діяльності. Основним її завданням є координація дій окремих людей стосовно розв'язання названих проблем.

Структура організаційної системи адміністрування податків реально склалася відповідно до соціально-політичних, економічних та організаційно-технічних умов. Вона представлена фіскальними службами держави. Як правило, їх декілька (в Україні: державна податкова служба, державна митна служба, Пенсійний фонд, фонди соціального страхування). Кожна з цих служб може розглядатися як самостійна організаційна система нижчого рівня, адже вони наділені всіма необхідними для цього рисами: мають чітку проблемну орієнтацію, центри управління, певну ієрархічну структуру.

Однак, ані науковці, ані практики поки-що не можуть однозначно відповісти на питання: чи має бути єдиний центр управління всіма фіскальними службами? Умовно в Україні таким можна вважати Кабінет Міністрів. Але він не має чіткої проблемної орієнтації, конкретизованої лише на оподаткування. Якщо ж таким вважати Міністерство фінансів, то порушується принцип входженості, характерний для організаційних систем (жодна з названих служб в нашій країні формально не входить до складу Мінфіну). Хоча, в ряді держав цей принцип дотримано саме на рівні Міністерства фінансів. Таким чином, існує нагальна потреба обґрунтування підходів вирішення даного питання. За умови ж їх відсутності доволі гостро постає питання про оптимальний розподіл функцій між фіскальними службами та їхніми підрозділами у такий спосіб, щоб не допустити, з однієї сторони, відповідальності різних ланок за реалізацію тієї ж функції, з іншої сторони – втрату функції у переліку обов'язків. Зазначене ж, у свою чергу, тягне за собою питання налагодження взаємодії фіскальних служб задля інформаційного обміну та забезпечення виконання покладених на них функцій.

Отже, організаційна система адміністрування податків, що складалася індивідуально в кожній державі під впливом конкретних умов та суб'єктивних рішень, потребує раціоналізації її структур на основі наукового обґрунтування та наступного врахування закономірностей і загальних принципів управління процесом справляння податків.

Необхідний семінар,

на якому слід обговорити пріоритетні напрямки науково-теоретичних пошуків в адмініструванні податків, проаналізувати наявні підходи та виділити предмет дискусій, що точаться навколо адміністрування податків

Сучасні технології адміністрування податків складні у застосуванні. Тому реалізація конкретних управлінських рішень стратегічного і тактичного характеру вимагає наявності спеціально підготовлених працівників, кожен з яких повинен мати достатній рівень фінансово-економічних

Розділ 6. Ключові проблеми податкового адміністрування й протидії тіньовій економіці

знань (оскільки податки відносять саме до цієї галузі), розуміти специфіку організації стосунків з людьми (оскільки оподаткування передбачає певні взаємовідносини з платниками і їхніми представниками), формувати та спрямовувати їх у відповідності до основних цілей оподаткування та діючих правил. Серед головних якостей службовця, необхідних у сфері адміністрування податків, слід виділити внутрішню самостійність, прагнення до саморозвитку, здатність до самоконтролю, вміння впливати на оточуючих та переконувати їх.

Податківець, що згідно зі своїми службовими обов'язками повинен контактувати (прямо чи непрямо) з великою кількістю людей, має постійно аналізувати свої дії та надавати їм об'єктивну оцінку, розпізнавати характери і настрої платників, відповідно до чого підбирати стиль спілкування з ними, прагнучи сформувати атмосферу співробітництва, партнерства і взаємодії.

Сама по собі взаємодія не виключає можливості конфліктів. Якщо ж при цьому врахувати, що мова йде про управління процесами, в результаті яких частина належного на правах приватної власності вилучається з метою перерозподілу, то вірогідність конфліктів зростає. Основу конфлікту в адмініструванні податків можуть складати зіткнення інтересів, неспівпадання думок, різне бачення цінностей та способів їх досягнення.

Перший випадок в оподаткуванні є невідворотним. Представляючи інтереси держави та виконуючи свої обов'язки, службовець-фіскал зацікавлений у вилученні частини доходів. Платник, враховуючи природні устремління щодо збереження та накопичення приватної власності, схильний до мінімізації таких вилучень. Подолання такого конфлікту можливе лише на основі чіткого застосування встановлених правил адміністрування податків.

Другий та третій випадки є більш складними і вимагають конструктивного підходу обох сторін. Важливо найшвидше досягти обопільного розуміння суті ситуації. З боку службовця повинні максимально реалізовуватися зусилля, спрямовані на згладжування та досягнення компромісу. Хоч компроміс не завжди дозволяє сформувати оптимальне рішення, але може бути вичерпано конфлікт та встановлено прийнятну для взаємодії атмосферу. Однак, у разі чіткої невідповідності дій платника визначеним правилам (що переважно характерно для третього конфліктного випадку), представник держави повинен зайняти позицію протидії, орієнтовану виключно на сприйняття однієї точки зору.

Таким чином, роль людського фактора в адмініструванні податків є однією з провідних. В ідеальній ситуації її реалізація дозволяє досягти справедливості в оподаткуванні, повнокровно забезпечити процес управління справами.

Однак, тісні особисті контакти з платниками можуть породжувати і негативні наслідки, на які звертали увагу ще в кінці XIX століття класики фінансової науки, рекомендуючи мінімізувати особисті зустрічі з податковими інспекторами і таким чином зменшити ризики розвитку корупції. Але в даному випадку слід наголосити, що очевидно малися на увазі прямі контакти. У сучасності існують реальні можливості їх заміни на непрямі (за посередництва технічних засобів). Тому важливо теоретично обґрунтувати оптимальне співвідношення цих двох видів контактів для налагодження ефективної взаємодії з платниками, та сфери і обсяги їх впровадження.

Б.2. Податкове адміністрування: проблеми для платників податків

Пройде час – явні діри в законах будуть залатані, а інструкції приведені в доступний для розуміння вигляд...

Джон Пеппер

Розгляд проблематики корпоративного податкового адміністрування на корпоративному рівні – як складової корпоративного податкового менеджменту – слід почати з теоретичних аспектів, оскільки саме вони є серцевиною його проблем. Можна погодитись з твердженням, що вади оподаткування, притаманні нашому суспільству, обумовлені відсутністю ефективного системного підходу в адмініструванні податків як фундаментальної теоретико-методологічної основи державного управління.³³⁸

На сьогодні не існує єдиного підходу щодо визначення поняття «податкове адміністрування», яке стосовно корпоративних відносин практично не вживається. Фахівці характеризують цей термін переважно з позиції державного управління і розуміють під ним, зокрема, логічно вибудований, науково обґрунтований процес державного управління податковими відносинами, направлений на максимізацію функції суспільного добробуту, за умови виконання заданого бюджетного обмеження.³³⁹

Зважаючи на полемічність цього питання, вбачається виправданим існування різних підходів щодо трактування терміну «податкове адміністрування» (див. підрозділ 6.1). Проте, враховуючи особливу значущість практичної спрямова-

³³⁸ Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: Монографія / П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій [та ін.]; за ред. З. С. Варналія. – К.: Знання України, 2008. – С. 236.

³³⁹ Податкова політика України ... Вказана праця. – С. 237.

Розділ 6. Ключові проблеми податкового адміністрування й протидії тіньовій економіці

ності заходів, які здійснюються в процесі податкового адміністрування, слід звернутися до нормативних актів, що регулюють відносини в цій сфері.

Узагальнену характеристику податкового адміністрування містить Регламент адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів), затверджений Наказом ДПАУ від 09.02.2006 р. № 62, згідно з яким цей процес включає всі процедури, що здійснюються в рамках узгодження, погашення і контролю податкових зобов'язань. Процес податкового адміністрування має двоаспектний прояв, оскільки в ньому приймають участь як державні органи, так і платники податків.

Загальну схему здійснення податкового адміністрування вважається за доцільне визначити на основі підходу, який було запропоновано російськими фахівцями³⁴⁰ (рис. 6.1).



Рис. 6.1. Схема взаємозв'язку державних органів і платників податків в рамках податкового адміністрування

Як відзначають автори,³⁴¹ на підставі результатів спостереження нової поведінки платника податків після застосування до нього певних управлінських дій, вона зіставляється з метою управлінської дії. На підставі таких зіставлень суб'єкт управління приймає рішення про зміну цілей та (або) заходів управлінської дії. Далі схема взаємодії відтворюється знову, але вже на новому рівні знань суб'єкта управління про об'єкт управління.

Стосовно процесу податкового адміністрування цей взаємозв'язок можна охарактеризувати так: державні органи генерують набір управлінських дій, направлених на забезпечення повного і своєчасного надходження податкових платежів до бюджету з метою «максимізації функції суспільного добробуту».

³⁴⁰ А. Елисеєв, А. Кикин, И. Кучеров, И. Соловьєв, В. Тамбовцев. Криминологическая характеристика налоговой преступности // Журнал «Налоговый вестник». – № 7, 2002. – Режим доступу: <http://www.nalvest.ru/articles/print/2232.html>

³⁴¹ А. Елисеєв, А. Кикин, И. Кучеров, И. Соловьєв, В. Тамбовцев. Вказана праця.

Оскільки державні органи мають повноваження діяти лише в рамках законодавчих норм, для досягнення цієї мети, *по-перше*, ініціюється внесення відповідних змін в податкове законодавство, *по-друге*, приймаються нормативні акти та внутрівідомчі інструкції, направлені на реалізацію законодавчих норм. Платники податків реагують на такі дії зміною інституційної або економічної поведінки в процесі фінансово-господарської діяльності.

Дослідження свідчать про те, що в умовах перехідних економік посилення податкового тиску та некоректні дії в податковому адмініструванні призводять до збільшення тіньового сектору економіки. Пов'язано це з тим, що податкові витрати складають суттєву частку загальних витрат платника податків, і отже, природним є прагнення суб'єктів до їх мінімізації. Однак слід враховувати, що мінімізації податків можливо досягнути законними та незаконними шляхами. В *першому випадку* податки сплачуються, як правило, в певних (зменшених) розмірах, в *другому* – їх сплата взагалі не відбувається. Тому для держави вкрай небезпечним є застосування платниками податків методів, що відносяться до «ухилення від оподаткування».

В площині дотримання податкового законодавства знаходяться й інтереси платників податків, оскільки за рахунок цього мінімізуються витрати у вигляді штрафних санкцій та можливість притягнення осіб до кримінальної та адміністративної відповідальності.

Тому, з врахуванням даних обставин, першочергове значення в сучасних умовах приймає моніторинг поведінки платників податків та прийняття на цій основі адекватних управлінських рішень, спрямованих на мінімізацію негативних проявів такої поведінки. Тобто, державні органи повинні дослідити проблематику платників податків щодо процесу податкового адміністрування, зокрема, з'ясувати питання, що саме заважає суб'єктам господарювання коректно сплачувати податки та вести податковий облік.

На жаль, на даний момент аспекти взаємозв'язку діяльності платників та податкових органів вивчені вкрай недостатньо, що негативно впливає на нормативну базу у сфері адміністрування податків, і як наслідок, на фінансовий стан окремих платників податків та держави в цілому.

В цілому ж можна дійти висновку, що більшість проблем податкового адміністрування для платників податків пов'язано з недоліками законодавчої бази в цій сфері, що обумовлює певні складнощі як для контролюючих органів, так і для суб'єктів оподаткування. Розглянемо найбільш типові з них.

- 1. Складність та непрозорість законодавчої бази.** Ця проблема визнана на законодавчому рівні. Так, *п.п. 4.4.1 «Конфлікт інтересів» Закону України*

Розділ 6. Ключові проблеми податкового адміністрування й протидії тіньовій економіці

«Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 г. N 2181-III (надалі – Закон 2181) містить такі положення:

«У разі коли норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або коли 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, рішення приймається на користь платника податків».

А п.п. 4.4.2 Закону № 2181 передбачено надання податкових роз'яснень контролюючими органами, зокрема, щодо вирішення проблемних питань у вищеведених випадках.

Наявність протиріч та прогалів у законодавстві, безумовно, ускладнює процес адміністрування податків як для платників податків, так і для податкових органів. Платники ризикують бути притягненими до відповідальності за вибір «не тієї норми», а рішення податкових органів, засновані не «на тих положеннях», можуть бути оскаржені в апеляційному порядку. В результаті несуть втрати і платники податків, і держава.

Така негативна ситуація в умовах сучасного українського законодавства поглиблюється ще й тим, що правила вирішення «конфлікту інтересів» не завжди дотримуються навіть судові інстанції, а роз'яснення державних органів доволі часто містять протилежні висновки.

До того ж норми п. п. 4.4.2 Закону № 2181 щодо видачі «амністуючих» податкових роз'яснень державними органами ігноруються, що підтверджує *Постанова КМУ від 27.01.2010 р. N 86 «Про надання податкових і інших роз'яснень»*, яку було направлено на «наведення ладу» у сфері видання податкових та інших роз'яснень контролюючих органів. Зокрема, Кабмін видав припис ДПАУ, державній митній службі, Пенсійному фонду, Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві, Фонду соціального страхування по тимчасовій втраті працездатності, Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття видавати лише узагальнюючі роз'яснення.

Пов'язано це було з тим, що звільнення від відповідальності платнику податків гарантують лише податкові роз'яснення, надані за індивідуальним запитом та узагальнюючі податкові роз'яснення (абз. «д» п.п. 4.4.2 Закону 2181). Між тим останнім часом широкого поширення набула практика видання податківцями узагальнюючих листів, щодо яких в листі ДПАУ від 15.04.2008 р. N 4544/5/16-1516,

із посиланням на затверджений наказом ДПАУ від 07.11.2007 р. N 626 Регламент, було вказано, що вони мають статус узагальнюючих податкових роз'яснень. Але без затвердження наказом ДПАУ узагальнюючі листи не можуть мати такого статусу, що й спричинило проблеми не лише теоретичного, а й практичного характеру. На жаль, через наявність певних недоробок, зазначена Постанова КМУ не вирішила ці проблеми.

Деяким захистом для платників податків на фоні наявності законодавчих колізій є лише індивідуальні податкові роз'яснення, корисність яких фактично нівелював Верховний суд України.

Так, в постанові ВСУ від 24.11.2009 р. було вказано на неможливість оскарження податкових роз'яснень в порядку, передбаченому абз. «і» п.п. 4.4.2 Закону № 2181 з огляду на те, що такі дії не передбачені Кодексом адміністративного судочинства України від 06.07.2005 р. № 2747-VI. Тому на сьогодні платнику податків невігідно звертатися до ДПІ за індивідуальним податковим роз'ясненням, якщо є підстави вважати, що може бути надана фіскальна відповідь. Оскаржити таке роз'яснення буде неможливо, а при перевірці воно зіграє «погану» роль.

У цьому аспекті не може викликати здивування те, що незважаючи на істотну кількість поправок, внесених до законодавчих актів, до цих пір в них є помилкові та суперечливі положення навіть по основних питаннях, пов'язаних з обчисленням бази оподаткування. Притому, що більшість проблемних аспектів було освітлено в роз'ясненнях контролюючих органів та в консультаціях незалежних фахівців. Безумовно, ці моменти слід врахувати при прийнятті Податкового кодексу і на основі ретельного аналізу суперечливих норм, виробити нові положення, які не будуть містити старих помилок.

2. Динамічність законодавчої бази. Підтвердженням надзвичайної динамічності українського податкового законодавства є внесення за час існування базових законів щодо оподаткування прибутку та податку на додану вартість понад 100 змін. До того ж такі зміни переважно вносилися без дотримання принципів положень ст. 1 Закону України «Про систему оподаткування» в редакції від 18.02.97 г. N 77/97-ВР, якими, зокрема, передбачається, що:

- ставки, механізм справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), за винятком особливих видів мита та збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, збору у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності, і пільги щодо оподаткування не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів про оподаткування;

Розділ 6. Ключові проблеми податкового адміністрування й протидії тіньовій економіці

- зміни і доповнення до законів України про оподаткування стосовно надання пільг, зміни податків, зборів (обов'язкових платежів), механізму їх сплати вносяться до законів України про оподаткування не пізніше, ніж за шість місяців до початку нового бюджетного року і набирають чинності з початку нового бюджетного року.

Про негативний стан правотворчої практики в Україні також свідчить те, що на недотримання цих принципових положень вже не звертають увагу ані державні органи, ані платники податків, тому що це законодавче порушення фактично стало вже нормою.

3. Складність процедурного порядку розрахунку податкових платежів.

Розглянемо цю проблематику на прикладі ПДВ.

Кризова ситуація з надходженням ПДВ до бюджету досягла таких розмірів, що стала предметом обговорювання на Раді національної безпеки, у зв'язку з чим було прийняте рішення Ради «Про заходи щодо попередження і нейтралізації загроз національній безпеці, пов'язаних із нестабільністю правового регулювання відносин у сфері адміністрування податку на додану вартість» від 15.12.2006 р., введене в дію Указом Президента від 28.12.2006 р. № 1154.

Одним із кроків в цьому напрямку стало внесення *Наказом ДПАУ від 15.06.2005 р. № 213* змін до Порядку заповнення та подачі податкової декларації з ПДВ, згідно з яким всі платники ПДВ повинні подавати до ДПІ розшифровки податкових зобов'язань та податкового кредиту в розрізі контрагентів. Проте ще до прийняття цього механізму фахівці на основі аналізу міжнародного досвіду попереджали про його неефективність.

При застосуванні такого порядку адміністрування ПДВ, по перше, збільшується обсяг роботи як у платників податків, так і у представників ДПС, по друге, за рахунок помилок та похибок процес камеральної перевірки декларацій з ПДВ значно ускладнюється.

Необхідний семінар,

Проаналізуйте проблему складності процедурного порядку розрахунку податкових платежів на прикладі податку на прибуток підприємств, акцизного збору, спрощеної системи оподаткування. Запропонуйте шляхи її вирішення стосовно цих податків

Практика запровадження підтвердила ці негативні прогнози. Виникли проблеми розбіжностей показників декларацій у постачальників та покупців, зокрема, через запізнення отримання податкових накладних, у зв'язку з чим ДПАУ змушена була видати податкове роз'яснення щодо дій платників податків в таких випадках. Разом з тим на функціонування фірм-шахраїв цей механізм суттєво не вплинув і їх виявлення залишається значною пробле-

мою для податківців, що підтвердила ДПАУ в листі від 04.11.2009 р. № 14-1018/350.

Судова ж практика свідчить про те, що доволі часто шахраям через проблеми процедурного характеру вдається уникнути відповідальності, а натомість сумлінні платники залишаються менш захищеними.

Такі проблеми потребують, насамперед, пошуку законодавчих шляхів щодо їх вирішення.

4. Відповідальність платників. На фоні наявності суттєвої відповідальності за порушення податкового обліку, основні процедурні моменти притягнення до відповідальності на рівні законодавства врегульовані вкрай недостатньо.

Зокрема, в українському законодавстві навіть не визначено термін «податковий облік» та осіб, які згідно зі своїми функціональними обов'язками повинні нести відповідальність за порушення в цій сфері. Функціональні обов'язки головного бухгалтера в загальному вигляді наведено в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. N 996-XIV, який охоплює питання ведення тільки бухгалтерського (фінансового) обліку на підприємстві.

Враховуючи ж те, що цим законом передбачено виконання функцій бухгалтера різними особами, зокрема, керівником підприємства, приватним підприємцем-бухгалтером, аудиторською фірмою, виникає низка питань з адмініструванням податків при застосуванні цих форм ведення обліку.

На сьогодні навіть незрозуміло, хто має право ставити підпис під податковою звітністю в таких нестандартних випадках, і яка особа при цьому має нести відповідальність за порушення податкового обліку. ДПАУ не дала чіткої відповіді на це запитання в Листі від 29.10.2009 р. № 11145/6/10-5015/3550, при тому, що на практиці доволі часто податкова звітність не визнається податковою декларацією тільки на підставі її підпису не уповноваженою особою, що тягне за собою накладення фінансових та адміністративних санкцій на платника податків.

В Листі ДПАУ від 29.10.2009 р. № 11145/6/10-5015/3550 було зазначено, що бухгалтера-підприємця може бути притягнуто до адміністративної відповідальності за порушення порядку ведення податкового обліку, отже він є посадовою особою. Але навіть судові органи не можуть дійти чіткого висновку, чи є підприємець службовою (посадовою) особою, чи ні, хоча від цього залежить можливість притягнення особи не тільки до адміністративної, а й до кримінальної відповідальності.

До того в останній час приймаються певні дії щодо накладення на бухгалтера обов'язку компенсації несплачених підприємством податкових платежів, які знаходять підтримку навіть в судових інстанціях (див. Ухвалу ВСУ від 08.04.2009 р.). Проте при цьому не враховується, що бухгалтер є підлеглою особою, яка може

Розділ 6. Ключові проблеми податкового адміністрування й протидії тіньовій економіці

навіть не здогадуватися щодо проведення «шахрайних» дій керівництвом. Так, в незалежному опитуванні бухгалтерів³⁴² на запитання: «Чи маєте ви впевненість, що керівник організації не проводить «тіньові» фінансово-господарчі операції лише 34 % бухгалтерів дали відповідь «ні», а на запитання, що спонукає Вас вносити скривлені дані в звітність – 38 % бухгалтерів дали відповідь «Залежність від керівництва». В умовах фінансової кризи та збільшення безробіття така залежність буде лише збільшуватися. Тому враховуючи наведене, професію бухгалтера можна віднести до розряду вкрай ризикових, а питання чіткого розмежування відповідальності посадових осіб потребує визначення на законодавчому рівні.

Завдання наукового керівника,

Ви ознайомилися з основними проблемами податкового адміністрування. Але коло цих проблем не вичерпується тільки наведеним переліком. За результатами практики зробіть висновки, які ще проблеми турбують платників податків щодо процедури сплати податкових платежів та податкового обліку. Запропонуйте шляхи вирішення цих проблем

Зазначеними проблемами, безумовно, складнощі в адмініструванні податків для платників податків не вичерпуються. Тому нагального вирішення потребують питання дослідження, насамперед, законодавчих прогалин в цій сфері, що буде сприяти покращенню податкового клімату як для окремих платників податків, так і в державі в цілому.

6.3. Ідентифікація й управління податковими ризиками

Якщо яка-небудь неприємність може трапитися,
вона трапляється.

А. Блох (Закон Мерфі)

Будучи за природою складною та динамічною, податкова система України характеризується невизначеністю стану і розвитку, яка становить причинну основу ризиковості її розбудови.

Проблеми ризиковості у податковому механізмі держави набули специфічного характеру. З одного боку, простежуються негативні тенденції, пов'язані із загальною моделлю економічного розвитку держави, можливостями здійснення економічних реформ та загостренням фінансово-економічної кризи, а з іншого – нестабільність у сфері оподаткування, яка характеризується внутрішніми суперечностями формування, функціонування і розвитку податкової системи.

³⁴² А. Елисеєв, А. Кикин, І. Кучеров, І. Солов'єв, В. Тамбовцев. Вказана праця.

Завдання наукового керівника

Враховуючи об'єктивно-суб'єктивну структуру податкових ризиків та особливості прояву невизначеності у сфері оподаткування, охарактеризуйте їх соціально-економічну природу

Проведення ринкових трансформацій економіки без чіткої економічної доктрини на тривалий період розвитку держави й у постійному політичному протистоянні генерує зростання ризиковості розбудови податкової системи. Управління у сфері оподаткування і прийняття рішень здійснюється

в умовах конфліктності, дії дестабілізуючих факторів та зумовлених ними ризиків. Через їхній вплив реалії використання податкового механізму не сприяють зменшенню структурних деформацій у функціонуванні соціально-економічної системи та створенню оптимальних умов для завершення її ринкових трансформацій, що негативно відображається на макроекономічних показниках. Важливість впливу податкових ризиків на стабільність податкової системи й результативність її розбудови зумовлює об'єктивну потребу в їхній ідентифікації та ефективному управлінні ними.

Податкові ризики є безпосереднім наслідком податкових правовідносин у державі. Характер їх прояву залежить від особливостей податкової діяльності, оскільки кожен її вид спроможний генерувати у власному середовищі особливу сукупність різновидів ризиків. Ризики характерні для кожного з елементів і складових податкового механізму, тобто середовищем виникнення податкових ризиків є відносини, які формуються в сфері оподаткування.

В кожній складовій податкового механізму можливе існування ризиків, які одночасно збільшують його ризиковість і впливають на зростання ризиків функціонування податкової системи, реалізації податкової політики й проведення діяльності у сфері оподаткування, а отже, на ризиковість останньої загалом. Цей процес є зворотним. Водночас на ризиковість податкової сфери здійснюють вплив незалежні від неї зовнішні ризики, спричинені невизначеністю економічних, політичних та соціальних умов, в яких проводиться податкова діяльність і динаміку яких вона враховує. Запропонований підхід дає змогу змодельовати взаємозалежність і взаємозумовленість ризиків у сфері оподаткування (рис. 6.2).

Відтак, податкові ризики пов'язані безпосередньо з функціонуванням податкового механізму і веденням діяльності у цій сфері. Соціально-економічна сутність податкових ризиків полягає у *можливості виникнення негативних економічних наслідків через неефективність побудови і функціонування податкового механізму, тактики чи стратегії податкової діяльності та вчинення правопорушень у сфері оподаткування*³⁴³ (рис. 6.3).

³⁴³ Десятнюк О. М. Моніторинг податкових ризиків: теорія та практика : Монографія. / О. М. Десятнюк. – Тернопіль : ТНЕУ, 2009. – С. 58.

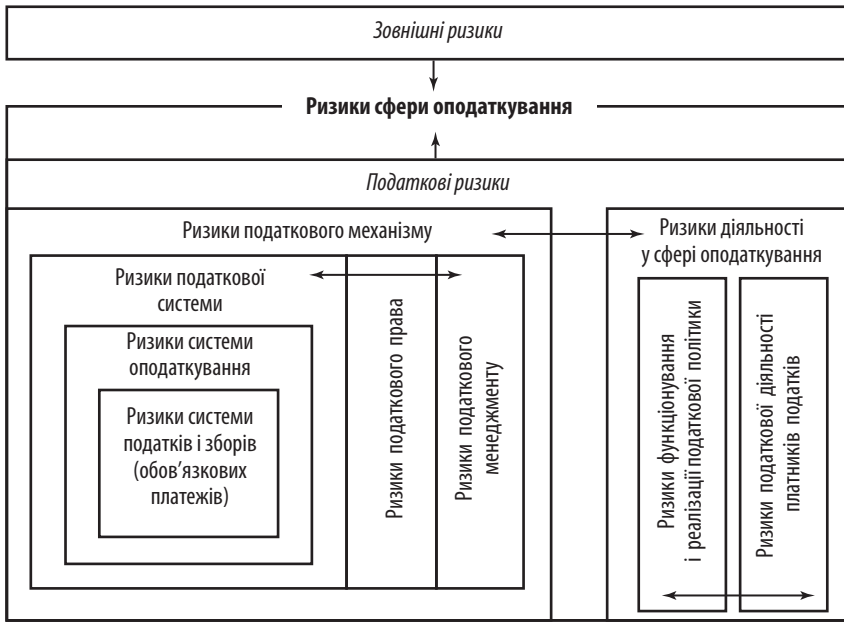


Рис. 6.2. Взаємозалежність та взаємозумовленість ризиків у сфері оподаткування



Рис. 6.3. Структура податкових ризиків

Велика різноманітність податкових ризиків зумовлює потребу у їхній класифікації з метою своєчасного виявлення й ідентифікації, оскільки саме класифікація дає змогу забезпечити комунікабельність між суб'єктами, що працюють з ризиками, сприяє встановленню необхідного порядку і послідовності в управлінні ними.³⁴⁴

З огляду на зазначену структуру податкових ризиків, їх ідентифікацію доцільно проводити за трьома ознаками класифікації.

³⁴⁴ Кляпків М. С. Страхування фінансових ризиків: Монографія / М. С. Кляпків. – Тернопіль : Економічна думка, Карт-бланш. – 2002. – С. 64.

Перша ознака характеризує ті ризики, які виникають внаслідок проведення державою в особі законодавчих і виконавчих органів податкової політики та організації діяльності платників податків. Ризики податкової політики охоплюють законодавчі й організаційно-управлінські. Законодавчі ризики виникають через можливість змін нормативно-правових актів у сфері оподаткування. Організаційно-управлінські зумовлені можливими складнощами реалізації податкової політики виконавчими органами. Вони є складними та охоплюють різні види ризиків, які відрізняються причинами виникнення, сферою виявлення та ін. До цієї групи належать ризики, пов'язані з виконанням власних функцій податковими органами та професійних обов'язків їх працівниками. Вони спричинені недосконалістю системи обліку платників податків, неефективністю податкового адміністрування та контролю за їхньою діяльністю тощо. Ризики, пов'язані з податковою діяльністю платників податків, у держави виникають у разі уникнення першими сплати податків.

Друга ознака класифікації об'єднує ті ризики, які пов'язані з функціонуванням податкового механізму і його елементів. Вони зумовлені неефективністю побудови податкової системи; недостатнім рівнем юридичної та економічної підготовки працівників податкових органів; необ'єктивним оціненням інформації; недостатньо ефективним застосуванням методів боротьби з порушниками податкового законодавства; несанкціонованим доступом до інформації, що є в розпорядженні в податкових органів та її витоком; недостатньою захищеністю працівників податкових органів; неузгодженістю дій контролюючих органів у сфері оподаткування тощо.

За третьою ознакою згруповані ризики пов'язані із вчиненням правопорушень у сфері оподаткування всіма суб'єктами податкових правовідносин. Ці ризики спричинені невиконанням обов'язків як платниками податків, так і працівниками податкових та інших державних органів, що регулюють процес оподаткування в державі. До них належать моральні ризики, зумовлені негативним ставленням платників податків до податкової системи в державі; соціальні, спричинені небажанням платників податків виконувати податкові зобов'язання в умовах надмірного податкового тиску або індивідуального релятивізму в суспільстві; відповідальності, призведені неефективністю чинної системи відповідальності за порушення податкового законодавства; професійні, пов'язані з невиконанням працівниками контролюючих органів функціональних обов'язків, корумпованістю тощо.

Цей підхід до узагальнення ознак класифікації податкових ризиків є важливим, оскільки, *по-перше*, дає змогу відобразити необхідні сторони суті кожного

Розділ 6. Ключові проблеми податкового адміністрування й протидії тіньовій економіці

Завдання наукового керівника

З метою ідентифікації податкових ризиків, запропонуйте систему показників їх якісного і кількісного аналізу

з них, *по-друге*, розкрити сферу і причину їхнього виникнення, *по-третьє*, практично застосувати отриману інформацію для ідентифікації і оцінювання наявних ризиків, а також ефективності їх моніторингу.

Враховуючи те, що моніторинг податкових ризиків обов'язково характеризується системністю, його ефективність прямо залежить від здійснення системного підходу до управління цим процесом. Саме управління ризиками є головною складовою систем самооцінювання для забезпечення добровільного дотримання податкового законодавства. Це засіб спрямування дефіцитних ресурсів у тому напрямку, де вони дадуть змогу отримати найбільші результати, а також проведення перевірок у платників податків з високим ступенем невиконання податкових зобов'язань. Тому управління ризиками слід організувати не тільки на рівні індивідуальних суб'єктів господарювання або податкової адміністрації, а й на рівнях певних груп ділової спільноти та загальнонаціональному.³⁴⁵

Доцільність використання системного підходу пов'язана з тим, що ефективність побудови системи управління податковими ризиками визначається продуктивною взаємодією між всіма її складовими. Загалом цю систему характеризуємо як сукупність взаємопов'язаних і взаємозалежних елементів, результатом функціонування яких є мінімізація негативних для податкової сфери економічних наслідків. Отже, *система управління податковими ризиками – це сукупність методів, прийомів і заходів, які дають змогу необхідним чином прогнозувати настання негативних економічних наслідків, викликаних податковими ризиками, і вживати заходи щодо їх запобігання чи мінімізації*.

Для формування дієвої системи управління податковими ризиками існує потреба у визначенні її елементів та встановленні їхнього змісту. З огляду на те, що система управління загалом – це «...складний механізм впливу управляючої системи на систему, якою управляють з метою отримання бажаного результату»,³⁴⁶ обов'язковими елементами системи управління податковими ризиками визначимо об'єкт та суб'єкти управління.

У системі управління податковими ризиками об'єктом є: *по-перше*, самі податкові ризики, *по-друге*, негативні економічні наслідки, які спричинили ці ризики, і *по-третьє*, податкові правовідносини. Щодо суб'єктів цієї системи зазначимо, що їх не слід ототожнювати зі суб'єктами податкових ризиків. Так, суб'єктами управ-

³⁴⁵ Звіт наглядової ради. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.visnuk.com.ua>

³⁴⁶ Егорова Е. Е. Еще раз о сущности риска и системном подходе... / Е. Е. Егорова // Управление риском. – 2002. – № 2. – С. 10.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

ління є працівники державних податкових органів, які можуть за допомогою різних прийомів і способів адміністративної діяльності цілеспрямовано впливати на податкові ризики. Очевидно, що функція загального керівництва щодо розробки тактики і стратегії управління ризиками покладається на Департамент розвитку і модернізації ДПА України.

Системний підхід передбачає також зв'язок управління з відповідними факторами впливу на нього. Зокрема, серед зовнішніх факторів, які впливають на ефективність системи управління податковими ризиками виокремимо такі: макроекономічні; законодавство в сфері оподаткування; зарубіжний досвід управління податковими ризиками; нормативна база в сфері регулювання ризику (нормативи, методики, рекомендації, стандарти); ставлення платників податків до оподаткування та діяльності державних структур загалом тощо.

При цьому для сфери оподаткування найбільш характерними рисами зовнішнього середовища є динамічність, різновидність та інтегрованість. Динамічність передбачає швидко змінність зовнішнього середовища у якому функціонує податкова система. Різновидність пов'язана із взаємодією податкової з іншими економічними системами, а інтегрованість – із наявністю при такій взаємодії великої кількості зв'язків (економічних, інформаційних, політичних, адміністративних тощо), пов'язаних між собою, що постійно впливають один на одного. З огляду на це ефективною є така система управління податковими ризиками, яка не чинить опору змінам зовнішнього середовища, а змінюється разом з ним.

Завдання наукового керівника

Доповніть наведений перелік внутрішніх факторів системи управління податковими ризиками. Наведіть приклади дії цих факторів в сучасному оподаткуванні

До внутрішніх факторів зазначеної системи відносимо усі характеристики діяльності безпосередньо суб'єктів управління, зокрема, організаційна структура цього керування, рівень кваліфікації персоналу, який працює з ризиками, інструменти, які використовують, інформаційне забезпе-

чення, доступ до даних тощо.

Відтак, у діяльності державної податкової служби як зовнішня, так і внутрішня сфери застосування управління ризиками є важливими для забезпечення його ефективності. Однак першочергової уваги потребує спрямування на побудову взаємовідносин податкових органів з платниками податків, оскільки вони втілюють найважливіші відносини держави і суспільства в економічній та соціальній сферах.

Ефективне управління податковими ризиками потребує побудови його політики відповідно до кінцевої мети. З огляду на це, обов'язковим елементом упровадження цього процесу є розробка стратегії – формування системи довго-

Розділ 6. Ключові проблеми податкового адміністрування й протидії тіньовій економіці

строкових цілей управління і вибір найбільш ефективних шляхів їхнього досягнення. Значення розробки стратегії управління податковими ризиками значно зростає за нестійкої економічної ситуації й невизначеності політичного становища. Зміни політичних влад не повинні серйозно впливати на ефективність діяльності податкових органів. Разом з цим, ситуація, яка склалась в Україні, свідчить, що «...апріорі всі політичні сили, що змінювали одна одну при владі в будь-якій країні, не зацікавлені в нерегулярності надходження податків та спричинених цим перебоях у фінансуванні державних витрат. Адже це істотно впливає на їхній імідж і термін владування³⁴⁷». Отже, насамперед розробка стратегії потребує формування незмінюваного управлінського апарату, який оперативної й компетентно реалізуватиме прийняті рішення. Основою формування стратегії управління ризиками є оцінювання реального стану справ у економіці й політичній системі країни, перспектив національного ринку, ставлення до податкової системи як безпосередньо суб'єктів податкових правовідносин так і суспільства загалом.

На стратегічному рівні управління ризиками має важливе значення для захисту як репутації податкової служби, так і безпеки у сфері оподаткування. Проте поряд із стратегічним наявний також операційний рівень, на якому ефективне управління забезпечує розробку головних проектів і програм, що дає змогу завчасно попереджати потенційні проблеми та визначати можливості для їхнього вирішення. Таким чином, відповідно до визначених цілей управління формується його тактика, що є так званою «формою деталізації ...стратегії»³⁴⁸ та обов'язковим елементом системи управління податковими ризиками.

Системний підхід до тактики управління податковими ризиками – це складне завдання, від вирішення якого залежить не лише продуктивність ризикоорієнтованої системи адміністрування податків і ефективність роботи з ризиками, але й досягнення основних цілей оподаткування в конкретних соціально-економічних умовах. Виробляючи тактику управління, податкові органи, з *одного боку*, мають мінімізувати податкові ризики, а з *іншого* – не призвести до погіршення умов діяльності суб'єктів господарювання.

В контексті цього питання західноєвропейські економісти відстоюють думку, що управління ризиком – це дії, через здійснення яких досягається надійність відповідної діяльності шляхом передбачення можливих втратних випадків у процесі управління.³⁴⁹ Однак за такого підходу акцент робиться лише на функціональній

³⁴⁷ Мельник В. М. До питання формування теоретичних засад адміністрування податків // В. М. Мельник. – Фінанси України. – 2008. – №9. – С. 7.

³⁴⁸ Фінанси : підручник / [С. І. Юрій, В. М. Федосов, Л. М. Алексеєнко та ін.]; за ред. С. І. Юрія, В. М. Федосова. – К. : Знання, 2008. – С. 424

³⁴⁹ Zech J. Risk Management als System. Zeitschrift für die gesamte Versicherungswissenschaft (Zfgvw). 1983, H. 4. – S. 646 – 647.

ролі управління ризиками, якою його суть не обмежується. Набагато важливіше для формування тактики встановити процес цього управління, який забезпечить виконання відповідних функцій.

Аналізуючи цю проблему з прагматичних міркувань, управління податковими ризиками характеризуємо як процес, що охоплює такі етапи:

- визначення, ідентифікація й аналіз ризиків;
- оцінювання і встановлення пріоритетності ризиків;
- робота з ризиками, в тому числі вибір методів впливу на ризики при порівнянні їхньої ефективності та прийняття рішень;
- оцінювання якості і ефективності управління.

Завдання наукового керівника

Побудуйте модель управління податковими ризиками з огляду на системний підхід до формування його обов'язкових елементів

Відтак, обов'язковими елементами системного підходу до управління податковими ризиками є його об'єкт, суб'єкти, фактори впливу, стратегія і тактика. Виходячи із проведеного дослідження змісту зазначених елементів визначимо суть поняття «управління податковими ризи-

ками» як процес виявлення, оцінювання та усунення податкових ризиків, попередження можливості виникнення, вдосконалення методів мінімізації, а також нейтралізація можливих наслідків їхньої дії. Систематизований прагматичний підхід до суті управління податковими ризиками має певні переваги, оскільки дає змогу ефективно спрямувати управлінські дії та сприяє визначенню логічної взаємопов'язаної послідовності дій щодо забезпечення ефективності управління ризиками загалом.

Таким чином, забезпечення ефективності процесу управління податковими ризиками потребує організації його як безперервного циклу, що будується на відповідній стратегії з урахуванням змісту і цілей цього процесу з одночасним поєднанням всіх фактів, обставин і процедур, що стосуються організації моніторингу ризиків і забезпечують якість управління ризиками в цілому.

6.4. Напрямки модернізації державної податкової служби

Державна податкова служба є частинкою державного організму, який потребує радикальних перетворень до рівня сучасного правового демократичного суспільства з відкритою економікою...³⁵⁰

Леонід Кучма

Забезпечення зростання ефективності функціонування податкової системи України передбачає необхідність модернізації державної податкової служби. Це пов'язано з тим, що, як зазначалося у підрозділі 6.1, досягнення через податки фіскальних та соціально-економічних цілей не є повністю автоматичним актом і потребує цілеспрямованого, систематичного та широкомасштабного управлінського втручання.

Стратегічним планом розвитку податкової служби на період до 2013 року було передбачено досягнення таких цілей:³⁵¹

Завдання наукового керівника

Базуючись на матеріалі попереднього підрозділу та світовому досвіді оподаткування, розкрийте такий напрям модернізації податкової служби як впровадження ризикоорієнтованих технологій адміністрування податків. Оцініть їх ступінь впровадження та перспективи використання

- забезпечення умов для підвищення рівня законотручності сплати податків (розробка та впровадження програм роз'яснення необхідності сплати; спрощення механізму сплати та звітування; запровадження єдиної системи державної реєстрації платників податків в органах податкової служби; переорієнтація системи податкового аудиту на постійний моніторинг показників діяльності платників без зайвого втручання в підприємницьку діяльність; стандартизація контрольно-перевіркових процедур; забезпечення диференційованого підходу до організації контролю на основі аналізу податкових ризиків; тощо);
- створення умов для досягнення партнерства у взаємовідносинах між податковою службою та платниками податків (підвищення якості обслуговування платників шляхом надання своєчасних і висококваліфікованих

³⁵⁰ Модернізація Державної податкової служби України. Інформаційний збірник. – 2001. – №1. – С.1.

³⁵¹ Про затвердження стратегічного плану розвитку державної податкової служби України. Наказ ДПА України від 07.03.2003р. №160. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua/>

послуг щодо забезпечення формами податкової звітності, інструкціями по їх заповненню, створення зручної та ефективної системи приймання і обробки звітності; забезпечення роботи інформаційних служб та використання всіх доступних інформаційних ресурсів у роботі з платниками податків; розробка кодексу професійної етики працівника податкової служби та здійснення заходів щодо його дотримання; розробка та впровадження програм антикорупційних заходів; розробка та впровадження програм опитування платників на предмет оцінки їх стосунків з податковою службою з метою забезпечення зворотного зв'язку при прийнятті управлінських рішень тощо);

- впровадження стандартизованих та прозорих форм і методів обслуговування платників податків (розробка і впровадження нової організаційної структури та оптимізація функцій органів податкової служби; створення спеціальних центрів обробки документів та Центральної бази даних податкової служби; впровадження програми повної комп'ютеризації і автоматизації процесів адміністрування податків та нових форм обслуговування платників з використанням сучасних інформаційних технологій; розробка системи інформаційної взаємодії з Міністерством фінансів, Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції, Міністерством праці і соціальної політики, Державним казначейством, Державною митною службою, Національним банком, Державним комітетом статистики, іншими міністерствами і відомствами; підтримка та розширення спектру взаємодії зі Світовим банком та іншими міжнародними організаціями, податковими органами країн світу тощо);
- трансформація моделі нинішньої податкової служби на провідний, підзвітний суспільству, високоефективний державний орган виконавчої влади (підвищення рівня управління персоналом; зміцнення кадрового потенціалу; розроблення та впровадження системи відбору і навчання кандидатів на посади працівників податкових органів; створення привабливого матеріального та соціально-побутового забезпечення працівників податкових органів тощо).

Головними результатами досягнення цих цілей передбачається зростання рівня законослужняної сплати податків та детінізація значної частини економічних оборотів суб'єктів підприємницької діяльності. Тобто, фактично мова ведеться про сприяння підвищенню фіскальної та соціально-економічної ефективності функціонування податкової системи через підсистему адміністрування податків.

Якщо ж звернутися до більш детального аналізу основних новацій, що планувалися на майбутнє у складі програми модернізації податкової служби за осно-

Розділ 6. Ключові проблеми податкового адміністрування й протидії тіньовій економіці

вними напрямками діяльності в адмініструванні податків, то звертає на себе увагу наступне.

Перш за все, в сегменті *облікової роботи* планується створення п'яти центрів обробки документів з прямим підпорядкуванням Державній податковій адміністрації України. При цьому передбачалося, що порядок здавання звітності буде самостійно обиратися платником податків. Він може передавати її до центрів обробки даних засобами електронного чи телефонного зв'язку, або на паперових носіях. Подання звітності на паперових носіях може здійснюватися як шляхом поштових відправлень, так і через пункти приймання. Під пунктами приймання автори проекту розуміють спеціально встановлені контейнери у приміщеннях податкових інспекцій, куди звітність буде просто вкидатися платниками. Таким чином, бачимо повну відсутність прямого контакту платника з працівниками служби при здаванні звітності. На підтримку цієї ідеї доцільно згадати слова Франческо Нітті, який наголошував, що найефективнішим засобом попередження корупції в податкових органах є скорочення до мінімуму прямих контактів їхніх працівників з платниками.

Необхідно відзначити, що, хоч згадані центри обробки даних і не створені, але заплановане частково вже реалізовано (зокрема, щодо електронного звітування з використанням електронних підписів та печаток).

Крім того, проектом передбачена система захисту прав платника на випадок втрати його звітних документів з вини посадових осіб контролюючих органів. Так, вже використовується порядок, за яким після передачі звітності засобами електронного зв'язку та ідентифікації електронного підпису платнику надсилається електронною поштою повідомлення про приймання. При користуванні ж пунктами приймання (що ще не запроваджено) планується, що рухома частина контейнерів у кінці кожного дня буде вийматися і не відкриватися, а опечатуватися з відміткою дати. Контейнери пронумеровані і підлягатимуть реєстрації. Відкриття їх рухомої частини здійснюватиметься лише після доставки до центру обробки даних. Там податкова звітність проходитиме контроль на предмет заповнення всіх реквізитів, після чого її дані вводитимуться в електронну базу. Інформація про податкові зобов'язання згідно зі звітністю заноситиметься до особових рахунків платника, які залишаються стрижнем системи обліку надходжень. З аналогічним призначенням також автоматизовано від податкових інспекцій надходять дані про податкові зобов'язання, визначені податковим органом, та про нараховані штрафні санкції і пеню. Паралельно за показниками звітності провадитиметься автоматизований аналіз податкових ризиків.

Від органів Державного казначейства до центрів обробки даних надходитимуть електронні відомості про зарахування та повернення коштів з аналітичних рахунків за доходами. Після проходження контролю вони слугуватимуть підставою для врахування сплачених сум податків в особових рахунках платників.

Таким чином, передбачена система документообігу повністю виключає можливість необ'єктивного та упередженого ставлення до платників, що може мати місце під час спілкування з інспектором віч-на-віч.

В напрямку вдосконалення *масово-роз'яснювальної та консультативної роботи* найбільшої уваги заслуговують плани щодо розповсюдження форм податкової звітності та інструкцій по їх заповненню. Пряме копіювання цього методу обслуговування платників із досвіду діяльності податкових служб розвинених країн (зокрема Франції та Швеції) заслуговує лише на позитивне сприйняття. Передбачається, що на початку кожного року платникам будуть вручатися безкоштовно пакети з формами податкової звітності та інструкціями по їх заповненню.

Принциповим змінам у майбутньому планується піддати методику та спрямованість *контрольно-перевіркової роботи*. Буде здійснено перехід від превалювання виїзних документальних перевірок до зосередження основних зусиль на кабінетному (камеральному) контролі. При цьому передбачається проведення останнього в електронному режимі. Як уже зазначалося, на етапі обліку платежів у центрах обробки даних автоматично буде проводитися арифметичний контроль звітності та аналіз відхилень її показників. Таким чином, вже на цьому етапі накопичується підготовча база для визначення податкових ризиків.

Необхідний семінар,

на якому слід визначити конкретні заходи щодо посилення взаємодії державних служб в сфері оподаткування як умови ефективного адміністрування податків

Широко практикуватиметься у ході кабінетного аудиту аналіз зовнішньої інформації про платника. Саме він багато в чому дозволить компенсувати недоліки безвиїзного контролю. Так, реально можна очікувати отримання інформації з таких джерел:

- від органів державної статистики (щодо показників статистичної звітності з метою їх подальшого аналізу та співставлення з обсягами оборотів, задекларованими в податковій звітності);
- від Державної митної служби (щодо обсягів зовнішньоекономічних операцій суб'єктів підприємницької діяльності);
- від органів екологічного контролю та контролю за використанням природних ресурсів (щодо обсягів викидів, скидів, розміщення відходів та споживання ресурсів з метою встановлення правильності розрахунків екологіч-

Розділ 6. Ключові проблеми податкового адміністрування й протидії тіньовій економіці

них та ресурсних платежів, а також підготовки попередніх висновків про обсяги діяльності з використанням непрямих методів оцінки);

- від органів землеустрою (щодо площ земель, які перебувають у власності платника);
- від органів Фонду державного майна, бюро технічної інвентаризації, районних державних адміністрацій, виконавчих комітетів місцевих рад та органів місцевого самоврядування (щодо розмірів плати за оренду землі та майна, даних про приватизацію державного майна, даних про зареєстровані об'єкти нерухомості, даних про земельні ділянки, віддані під забудову);
- від органів Державної автомобільної інспекції Міністерства внутрішніх справ (щодо зареєстрованих транспортних засобів);
- від Державної флотової інспекції (щодо зареєстрованих суден);
- від інспекцій Державного технічного нагляду (щодо обліку сільськогосподарської техніки);
- від нотаріусів та бірж (щодо операцій з майном);
- від Міністерства аграрної політики (щодо нарядів на відвантаження спирту на експорт);
- від Міністерства економіки (щодо лімітів на отримання спирту, ліцензій на здійснення зовнішньоекономічної діяльності в сфері обігу підакцизних товарів);
- від фінансово-кредитних та банківських установ, Міністерства юстиції, Пенсійного фонду, Фондів соціального страхування, органів реєстрації актів громадянського стану, паспортних служб (щодо інформації в межах їх компетенції стосовно особистих документів громадян, їх рахунків, обсягів доходів, з яких сплачено страхові внески, тощо);
- від підрозділів боротьби з економічними злочинами та організованою злочинністю Міністерства внутрішніх справ (щодо інформації про випадки порушення платником законодавства в сфері економіки).

Паралельно також у складі кабінетного аудиту пропонується проведення економічного аналізу податкової та фінансової звітності. За динамікою показників фінансового стану і рентабельності можна зробити висновки про зміни обсягів господарської діяльності платника та бази оподаткування.

Недостатньо опрацьованим в даній пропозиції є лише питання інформаційної бази такого аналізу, адже фінансова звітність не подається до підрозділів податкової служби, а контролюється органами державної статистики. На нашу думку, існує сумнів у технічній можливості обміну відповідною інформацією по кожному платнику, яких мільйони. Хіба-що органи статистики синхронно про-

ведуть оновлення парку комп'ютерної техніки, створюють бази даних, аналогічні податковим (по показниках фінансової звітності у розрізі суб'єктів підприємництва), та відкриють необмежений доступ до них з боку податкової служби. Однак, якщо технічні проблеми залишити на розсуд фахівців, то з точки зору практики контролю ідея виглядає привабливо.

Якщо за результатами такої кабінетної перевірки платника на основі показників ризиків буде віднесено до категорії сумнівних – йому доведеться очікувати виїзну документальну перевірку. Тобто, передбачається відміна поголовних безсистемних перевірок та скорочення втручання державних органів у підприємницьку діяльність.

З наведеної характеристики запланованих змін у організації та методиці адміністрування податків слідує, що має бути здійснений повний перехід на функціональний принцип побудови організаційної структури податкових органів (на відміну від нині діючого переважно «галузевого», за якого працівники підрозділів спеціалізуються на певних категоріях платежів). Останнє дозволить персоналу спеціалізуватися на сферах економічної діяльності, використовуючи спільні підходи до адміністрування різних типів податків та обслуговування різних платників.

Впровадження охарактеризованих змін у порядку адміністрування податків означатиме додатковий потужний поштовх щодо підвищення фіскальної та соціально-економічної ефективності функціонування податкової системи.

6.5. Податкова культура та проблеми її формування

Культура є знаряддя університетських професорів для продукування університетських професорів, які теж будуть продукувати професорів.

Симона Вейль

Ефективне функціонування податкової системи передбачає не стільки тотальний контроль за кожним платником податків, що підкріплюється розгалуженою та жорсткою системою фінансових санкцій, скільки створення умов для добровільної, повної та своєчасної сплати податків фізичними та юридичними особами. На практиці це вимагає не стільки навіть налагодженої системи податкового адміністрування (хоча вона об'єктивно необхідна), скільки усвідомлення населенням необхідності їх сплати. Для цього потрібен достатній рівень податкової культури і грамотності населення. Ці два чинники є базовими для формування в суспільстві толерантного ставлення до податків, того самого ставлення, яке дозволяє збирати саме податки, а не штрафи.

Розділ 6. Ключові проблеми податкового адміністрування й протидії тіньовій економіці

У зв'язку з чим, вивчення науки про податки як інформаційного потенціалу податкознавства уявляється однією з найбільш цікавих і важливих у теоретичному і практичному відношенні завдань формування молодого фахівця, який спеціалізується у сфері публічних фінансів. Підростаюче покоління фінансистів має бути орієнтованим виключно на позитивне сприйняття податків. При цьому молоді фахівці всіх напрямків і спеціальностей (а не лише майбутні фінансисти) повинні мати базовий набір компетенцій в сфері податків та оподаткування.

Податок як такий слід розглядати як благо, а обов'язок його сплачувати – як участь працездатних громадян у життєзабезпеченні непрацездатних громадян та створення цивілізованих умов захисту інтересів всього суспільства. Податок – це, без сумніву, позитивна категорія. В зло податок перетворює державний апарат насильства, що посилюється фактором байдужості більшості громадян до дій (а скоріше навіть – бездіяльності) державних чиновників. І це слід розрізняти. До тих пір, поки більшість громадян не стане дотримуватися елементарних правил людського співжиття, жодна, навіть, на перший погляд, позитивна міра податкового реформування, не *дасть очікуваного результату*.

Сказане не означає, що податкове реформування – заздалегідь провальна дія. Це означає, що формування податкової стратегії та податкової політики має передбачати паралельне реформування освітньої системи, у якому визначальну роль має відіграти інститут сім'ї з її духовними цінностями. Поки ж, всі реформації в економічній, соціальній, моральній та інших областях людського співжиття проводяться з ініціативи чиновників, участь широких верств населення мізерна, якщо не сказати, що нікчемна. Спроби одиниць привнести в хід суспільного життя будь-які позитивні зміни або припиняються як суспільно шкідливі, або повністю ігноруються.

У зв'язку з цим *закономірним є питання*. Скільки ж часу буде потрібно на усвідомлення більшістю громадян необхідності дотримуватись елементарних правил людського співіснування, в числі яких знаходиться обов'язок сплачувати податки?

Питання це, звичайно ж, є риторичним, проте, необхідність його постановки та пошуку рішення сьогодні є актуальним як ніколи. Актуальність його зумовлена тим, що російська економіка підійшла до тієї небезпечної межі, перейшовши яку, можна повністю втратити все ще існуючі можливості нашого входження в цивілізоване ринкове співтовариство.

У зв'язку з цим особливого значення набуває проблема гуманізації такого заходу економічного примусу як податки. Гуманізація оподаткування – це здійснення двох взаємопов'язаних дій:

По-перше, у сфері податкових правовідносин на законодавчому рівні слід реалізувати принцип пропорційності податкових зобов'язань. Сутність цього принципу зводиться до встановлення величини податкового навантаження за критерієм платоспроможності платника (коефіцієнтів співвідношення доходів і витрат на життєзабезпечення для фізичних осіб та збільшення доданої вартості для юридичних осіб). Оптимізація податкового навантаження дозволить мобілізувати науково-технічний потенціал країни і створить умови для реалізації концепції гуманізації податкових правовідносин та підвищення податкової культури громадян.

По-друге, слід провести докорінні перетворення системи підготовки, перепідготовки кадрів для податкової системи (державних органів і господарюючих суб'єктів), істотно активізувати просвітницьку діяльність, мета якої – прищеплення податкової культури широким верствам громадян.

У першу чергу для виходу з економічного, фінансового і морального колапсу необхідним є переосмислення парадигми фінансово-економічної освіти. Систему підготовки професійних кадрів у деяких вищих навчальних закладах, яка склалася в даний час, можна охарактеризувати як суспільно небезпечну.

Не секрет, що в керівництві деяких вузів знаходяться вже не вчені, а чиновники, далекі не тільки від цінностей наукової теорії, але й не обізнані в елементарних правилах економічної підготовки кадрів. Прагнення до особистого збагачення штовхає так званих вчених до фальсифікації результатів наукових досліджень, коли до захисту допускаються дисертаційні роботи, наперед ані теоретично, ані практично неспроможні. Говорити про розвиток наукових шкіл в таких умовах вже не доводиться. Більш того, значного поширення набула згубна практика замовних дисертацій, причому їх написання зайняті, як правило, непрофесіонали, небайдужі тільки до суми замовлення, що виконується.

Подальше наповнення наукового співтовариства квазівченими неминуче приведе суспільство до повної деградації, тому вже сьогодні необхідно бити на сполох про катастрофу наукового пізнання, що насувається. Як відомо, людське суспільство подібно екосистемі, де корпоративні принципи симбіозу і внутрішньовидового альтруїзму знаходяться по сусідству з хижачькими та паразитарними стратегіями. Від їх сталого балансу залежить стійкість системи. Але на відміну від систем біологічних, системи, створені людьми, наділені свідомою рефлексивністю. Так чи інакше, але ми зобов'язані думати, що робимо. В іншому випадку – катастрофа свідомості є неминучою.

Підготовка економічних кадрів має ґрунтуватися на принципах конкурентного змагання, а в основу вибору керівників ВНЗ слід покласти критерій цитування автора та наявність у нього визнаної наукової школи. Іншою передумовою реформування вищої освіти повинен стати відбір до аспірантури претендентів, які

Розділ 6. Ключові проблеми податкового адміністрування й протидії тіньовій економіці

мають наукові напрацювання і досвід професійної діяльності. Відкриті конкурсні процедури вступу без будь-яких пільг і винятків стануть запорукою прагнення школярів до отримання міцних знань, що дозволяють їм без перешкод вступити до ВНЗ. Тільки за таких умов випускники економічних ВНЗ можуть стати справжніми реформаторами економіки та провідниками справедливої політики в усіх сферах фінансової діяльності, де податкам відведена першочергова роль.

Слід пам'ятати, що загальна культура суспільства і культура кожного щодо виконання покладених на нього суспільством зобов'язань визначає характер і ефективність економіки держави, з одного боку, і особистого добробуту, з іншого.

Змушені констатувати, що до теперішнього часу обов'язок сплати податків не усвідомлюється як громадянська відповідальність. Причин тут декілька.

За радянські часи податковий обов'язок не був прописаний в жодній Конституції країни. Податки віднімалися із заробітної плати працівників автоматично, вони не вступали в будь-які прямі податкові правовідносини з контролюючими органами. Самого ж поняття «податкова культура» просто не існувало.

Завдання наукового керівника

Спробуйте обґрунтувати тенденції формування податкової культури та податкової грамотності населення за минулі 20 років вступу нашої країни в ринок. Але спочатку дайте відповідь на два запитання. Які інструменти для цього були задіяні? Чи далеко ми просунулись в цьому напрямку?

Із вступом України в ринок формування податкової культури відбувалося явним чином безсистемно, в основному у формі пропаганди і горезвісних гасел: «Заплати податки і спи спокійно!». Ця пропаганда розгорталася найчастіше напередодні деклараційних компаній.

Відсутність цілеспрямованих концепцій підвищення податкової грамотності і формування податкової культури у широких мас призвело до того, що використання витончених способів уникнення і навіть ухилення від податків стало розглядатися платниками як осо-

бливе геройство. Навіть маститі податкові консультанти публікують в широкому друці способи відходу від податків, і чим більше кожен з них запропонує таких способів, тим професійно більш грамотним він вважається.

Неувага до цього завдання держави обумовлює і байдужість наукового співтовариства до даної проблематики. Фундаментальних праць з податкової культури та відповідних дисертаційних досліджень не тільки в Україні, але й на теренах пострадянського простору вкрай мало.

Серед найбільш цінних робіт можна назвати дослідження С. Анікієця.³⁵² З групою соратників ним було проведено опитування платників податків різно-

³⁵² Аникиец С. Г. Налоговая культура российских граждан. – Н. Новгород : Нижегородский госуниверситет, 2005.

вікових груп, що дозволило виявити рівень податкової правосвідомості громадян. Результати такого опитування явним чином свідчать про те, що конституційний обов'язок сплачувати податки усвідомлюється тільки старшим поколінням, причому, відсоток свідомих платників податків не досягає 15 %. Іншою роботою, безпосередньо спрямованою на вирішення проблем податкової культури, є дослідження Я. Погрібного.³⁵³

Необхідний семінар,

на якому слід обговорити індивідуальне розуміння кожним змісту терміна «податкова культура» та виробити консолідовану думку стосовно цього поняття

А яке значення взагалі ми вкладаємо в розуміння податкової культури? Нам бачиться обґрунтованим таке визначення.

Податкова культура – це високий рівень правосвідомості та відповідальності громадян за повне і своєчасне виконання покладених на них Конституцією країни обов'язків брати

участь частиною своїх доходів у формуванні загальнонаціонального фонду грошових коштів (консолідованого бюджету держави).

Податкова культура виражається в соціальній причетності громадян до фінансування загальнонаціональних, регіональних та місцевих завдань через сплату відповідних податків.

Цілеспрямоване формування у громадян соціокультурного відношення до податків вимагає паралельного здійснення двох дій, складність яких украй висока і досить витратна.

По-перше, кадрове забезпечення системи державного податкового адміністрування має бути докорінно реформоване за рахунок:

- модернізації системи підготовки та перепідготовки високопрофесійних податкових кадрів;
- введення у ВНЗ та коледжах системи оцінювання рівня професійної майстерності самих викладачів;
- підготовки нового покоління освітніх стандартів і навчальних матеріалів найвищої якості;
- повсюдного створення різних форм продовження самоосвіти як податківців, так і платників податків протягом всієї виробничої діяльності.

По-друге, розповсюдження в широких масах податкової грамотності та прищеплення податкової культури має сприяти:

- проведення в дитячих садах ігрових конкурсів і змагань під девізом «Як

³⁵³ Погребная Я. А. Налоговая грамотность: Монография. – М., 2005.

Розділ 6. Ключові проблеми податкового адміністрування й протидії тіньовій економіці

мама мені пояснила, що таке податки». У цьому плані податкознавцям можна задуматися над створенням спеціального букваря по типу видання для малюків «Казки про податки» тощо;

Завдання наукового керівника

Спробуйте розробити концептуальні ідеї ряду цілком конкретних заходів в школі, ВНЗ, на телебаченні та радіо, орієнтованих на формування податкової грамотності широких верств населення. Яких ресурсів, на Вашу думку, потребує реалізація запропонованих Вами заходів?

■ введення в школах факультативів «податкова грамотність і культура», «основи оподаткування» та ін. з виданням спеціальних навчальних програм, підручників, наочних посібників і презентацій;

■ введення в коледжах і ВНЗ загальнообов'язкової для всіх напрямів та спеціальностей дисципліни «Податки та оподаткування», при цьому обсяг навчального

навантаження для технічних і економічних спеціальностей, може, звичайно ж, відрізнятися;

- створення серії телевізійних передач, що на регулярній основі висвітлюють особливості та проблемні аспекти оподаткування, в т. ч. освітньо-пізнавальних телевізійних ігор і вікторин, які стимулюють підвищення податкової грамотності і зацікавленості населення в її підвищенні.

Ставлячи собі питання, як надати податковій системі, що функціонує, цивілізовану форму, слід звернутися до витоків теоретичної спадщини і простежити тенденції розвитку оподаткування, знання яких дозволить сформулювати концепцію оподаткування, адекватну цілям соціально-економічного розвитку. Це послужить в свою чергу об'єктивною передумовою прищеплення громадянам податкової культури.

У сфері масової вищої професійної освіти підвищенню податкової грамотності, відповідальності та культури може сприяти варіативність вибору студентом своєї освітньої траєкторії: бакалаврата або магістратури. Перехід на дворівневу систему підготовки фахівців у сфері публічних фінансів і податкознавства створює передумови для пошуку балансу між універсалізмом та спеціалізацією, обсягом загальноекономічних знань і здатністю формувати на їх основі вузькоспеціалізовані навички управління податковими правовідносинами. В цьому плані згортання спеціалізованої підготовки бакалаврів з оподаткування на користь універсального напрямку «Фінанси і кредит» уявляється не прогресом, а кроком назад за наявності тільки однієї нормативної дисципліни. Варіативність і вибір (за умови наявності широкого спектру податкових дисциплін) – ось запорука підвищення конкурентної змагальності між різними програмами та кваліфікаціями.

В області елітної³⁵⁴ вищої професійної освіти основним інструментом розвитку податкових знань, податкової культури та підвищення професійної компетенції педагогів можуть стати магістратури податкового профілю, що створюються за участю фахівців Державної податкової служби, провідних податкових консультантів та інших установ і організацій, прямо чи опосередковано причетних до реалізації податкової політики.

У сфері післявузівської професійної освіти є необхідність обговорення виокремлення самостійної наукової спеціальності в Паспорті спеціальностей ВАК «Податки і оподаткування». Це не тільки підвищить статус відповідної аспірантської підготовки, але й підвищить якість експертизи досліджень за рахунок створення профільних спеціалізованих учених рад.

В комплексі, це дозволить молодим фахівцям своєчасно переучуватися при зміні пріоритетів податкової політики. Наслідком цього стане і зміна ціннісних засад самої освіти: перехід від традиційної лекційно-семінарської моделі до нових освітніх технологій – податкознавських проектів, постановці та вирішенню ситуаційних завдань, тренінгів, ділових ігор тощо.

Циклічність розвитку економіки, а, відповідно, перманентні коливання рівнів податкових доходів у скарбниці держави актуалізують проблему створення в університетах спільно з академічними і відомчими науковими інститутами так званих «мобільних програм» перепідготовки випускників, інституційною базою яких повинні стати центри (лабораторії) високотехнологічного податкового навчання. Такі центри можуть створюватися як при університетах (перш за все, економічного профілю), так і при відомчих наукових центрах.

Створення подібного роду центрів може стати важливим стимулом розвитку інтеграційних процесів профільних кафедр університетів, вітчизняних і зарубіжних науково-дослідних інститутів, фахівці яких зосереджені на дослідженні податкових проблем та шляхів їх вирішення.

Слабкість позицій вітчизняних вищих навчальних закладів на світових ринках знань і технологій є визнаною проблемою української вищої освіти. У зв'язку з цим головною умовою відновлення її міжнародного авторитету є активне залучення провідних податкознавців зарубіжних університетів в процеси модернізації наукових напрямів підготовки спеціалістів, магістрів та аспірантів в університетах країни. Необхідно розвивати програми мобільності професорсько-викладацького складу, щоб найкращі зарубіжні та українські професори могли читати свої оригінальні податкові дисципліни студентам ВНЗ різних міст і країн.

³⁵⁴ Увага: елітну освіту не слід плутати з елітарною.

Розділ 6. Ключові проблеми податкового адміністрування й протидії тіньовій економіці

Слід зазначити, що для вдосконалення податкового фундаменту вищої освіти є певні передумови. Зараз підходить к кінцю робота над модифікацією Концепції реформування податкової системи України та над Податковим кодексом. В цих документах простежуються вже ознаки нової ідеології: податкові новації «стали обслуговувати пріоритети, що з'являються в економічній політиці, а не навпаки», суттєво посилюється регулююча функція оподаткування.

Разом з тим, очікувані податкові новації мають і негативні наслідки. Зокрема, такі наслідки обіцяє суттєве звуження сфери застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва, застосування різних методів податкового обліку для податку на прибуток підприємств та ПДВ, відсутність податкового кредиту – одного з найбільш поширених в світовій практиці податкового регулювання інструментів.

Для того щоб перебороти ці складності і в майбутньому не допускати необдуманих податкових змін, варто зробити три принципових кроки.

По-перше, науковій громадськості і особливо молодим вченим слід активізувати широкі дискусії з пошуку ефективної для економіки податкової політики. На етапі подолання наслідків кризи та на наступному етапі – створення умов для стабільного посткризового розвитку – знадобляться певні перетворення податкової системи та інша податкова політика. У цьому плані свіжі ідеї, креативність і енергія молодих учених повинні сприяти розробці податкової політики, орієнтованої на модернізацію і соціально-економічний розвиток. Можна з впевненістю відзначити, що і світове співтовариство вже почало обговорювати фундаментальні заходи майбутньої податкової політики.

По-друге, варто вивчити і зробити розрахунки впливу окремих податків на темпи економічного зростання країни, регіонів, галузей, компаній та домогосподарств. Істотні резерви формування поважного ставлення платників податків до своїх обов'язків лежать також у площині вдосконалення податкового обліку, надання йому гармонійних форм в рамках загальної системи бухгалтерського обліку.

По-третє, слід переглянути податкову політику в напрямку диференціації податкового тиску на різних суб'єктів підприємництва та різні сфери діяльності. Політика розподілу податкового тягаря повинна бути зрозуміла платникам податків.

У зв'язку з цим слід зауважити, що слабе відчуття платниками податків заходів щодо пом'якшення податкового навантаження або навіть повна відсутність такого відчуття є суттєвою перешкодою до формування податкової культури, а, отже, позитивного ставлення до податків. З цієї причини в умовах кризи значно збільшується ризик повернення малих, середніх і великих платників податків до схем агресивного податкового планування (виводу капіталів за кордон, приховування податкової бази та ін.).

Найважливішим заходом щодо надання податковій політиці регулятивного змісту слід розглядати пошук методів послаблення податкового тиску на суб'єктів малого підприємництва. На наш погляд, сьогодні необхідним є усвідомлення того, що завдання суб'єктів малого підприємництва – не забезпечення скарбниці фінансовими ресурсами, а створення нових робочих місць та здійснення свого внеску у формування конкурентної економіки. Тільки максимальне зниження податкового навантаження на суб'єктів малого підприємництва здатне забезпечити ефект поважного ставлення платників податків до податків.

Правомірно стверджувати, що підвищення рівня податкової культури всіх без винятку учасників податкового процесу змінить ставлення до більшості податкових регуляторів. Зокрема, такий методологічно необхідний платнику податків прийом як «податкова оптимізація» не буде свідомо кваліфікуватися державними податковими контролерами як протиправна дія, а господарські угоди, які укладаються з метою податкової оптимізації в рамках закону, не будуть оголошуватися податковими інспекторами нікчемними.

Під *оптимізацією оподаткування* слід розуміти прийняті платником податків заходи, спрямовані на полегшення податкового тягара або на виконання податкових зобов'язань найбільш оптимальним (фінансово вигідним) для платника податків способом. При цьому маються на увазі не заходи, які є результатом «механічного» розрахунку податкової бази та визначення суми податку, що підлягає сплаті, а заходи, які є результатом цілеспрямованого волевиявлення платника податків, який бажає настання сприятливих для себе наслідків. Як правило, так звана «податкова оптимізація» пов'язана з вибором серед можливих варіантів дій платника податку такого варіанту, який за інших рівних умов найменш обтяжливим за обсягом податкових зобов'язань.

Цікавим як з теоретичної, так і з практичної точок зору, є питання про співвідношення понять «податкова оптимізація» і «податкова вигода». Останнє поняття широко застосовується в Російській Федерації, де воно прийшло на зміну поняттю сумлінності в податкових відносинах.

Під *податковою вигодою* «розуміється зменшення розміру податкового обов'язку внаслідок, зокрема, зменшення податкової бази, одержання податкового відрахування, податкової пільги, застосування більш низької податкової ставки, а також одержання права на повернення (залік) або відшкодування податку з бюджету».

На перший погляд, поняття «податкова оптимізація» і «податкова вигода» практично тотожні. Але при поглибленому дослідженні їх суті, різниця між ними стає очевидною.

Розділ 6. Ключові проблеми податкового адміністрування й протидії тіньовій економіці

Як впливає з наведеного визначення, податковою вигодою є саме досягнутий результат у вигляді зменшення податкових зобов'язань. Але податкова вигода може бути отримана не тільки в результаті зроблених платником податків заходів оптимізації. Наприклад, право на відшкодування ПДВ з бюджету може виникнути у випадку, якщо сума відрахувань за податковий період перевищує суму обчисленого до сплати ПДВ. Будь-які оптимізуючі дії при цьому можуть і не робитися, а сама сума відшкодування може утворитися в результаті вже згаданого вище механічного розрахунку.

На завершення зауважимо, що зараз немає іншого виходу, крім тісної співпраці вчених-податкознавців, студентів, магістрантів і аспірантів кафедр (факультетів) податкового профілю, податкових консультантів, а також фахівців фінансових служб компаній і податкових органів. Тільки в ході такого співробітництва можна спільними зусиллями виробити ефективну податкову політику, створити умови, які забезпечують прозорість фінансових і податкових потоків, спростити податкову звітність, зробити податковий контроль більш ефективним інструментом у першу чергу по відношенню до осіб, що манкірують своїми обов'язками. Реалізація таких умов у формі законодавчих податкових новацій дозволить поступово прищеплювати у платників податків норми поважного ставлення до податків.

6.6. Тіньова економіка як системна загроза реалізації ефективної податкової політики

Якщо хочеш нічого не боятися,
пам'ятай, що боятися можна всього.

Сенека

Тіньова економіка як явище ігнорування норм, встановлених державою і суспільством, має ніяк не меншу історію, ніж податки. В тій чи іншій формі тіньова економічна діяльність існує з моменту виникнення самого інституту держави і постійно супроводжує розвиток цього інституту. Однак масштаби її поширення в кінці ХХ століття стали настільки значними, що з другорядних проблема тіньової економіки трансформувалася в ключову проблему сучасної економічної дійсності, яка характерна для всіх без винятку країн (табл. 6.1).

У тіньовому секторі економіки всього світу створюється за непрямими оцінками як мінімум 9 трлн дол. доданої вартості – понад 20 % світового ВВП або 40 % ВВП країн ОЕСР. У цьому секторі зайнято близько 35 млн чоловік тільки в країнах ОЕСР. У другій половині 90-х рр. ХХ століття тіньова економіка в розвинутих країнах становила в середньому 12 % ВВП, у країнах з перехідною економікою – 23 %,

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

що розвиваються – в середньому 39 %.³⁵⁵ Свідченням невіршеності даної проблеми є факт неухильного розширення сектору тіньової економіки, який відзначається в переважній більшості країн.

Таблиця 6.1

Порівняльна характеристика ряду країн за часткою податків у ВВП і розмірами тіньового сектору в 1990 і 2005 рр.³⁵⁶

Країна	Податкове навантаження на економіку, у % ВВП (1990 р.)	Тіньовий сектор економіки, у % ВВП (1990 р.)	Податкове навантаження на економіку, у % ВВП (2005 р.)	Тіньовий сектор економіки, у % ВВП (2005 р.)	Індекс корупції / місце в рейтингу (2005 р.)
1	2	3	4	5	6
<i>Країни з високими податками (більше 40 % ВВП)</i>					
Швеція	53,6	10,8	50,7	17,5	9,2 / 6
Данія	47,1	13,2	49,6	16,5	9,5 / 4
Бельгія	43,1	17,6	45,4	20,1	7,6 / 19
Норвегія	41,8	7,6	44,9	17,6	8,9 / 8
Австрія	40,4	10,7	44,3	10,3	8,7 / 10
Фінляндія	44,7	13,3	44,3	16,6	9,6 / 2
Франція	43,0	11,4	43,7	13,8	7,5 / 18
Італія	38,9	20,0	42,2	24,4	5,0 / 41
<i>Країни з помірними податками (від 30 до 40 % ВВП)</i>					
Голандія	42,8	12,6	39,3	12,0	8,6 / 11
Німеччина	32,6	12,6	37,7	15,6	8,2 / 16
Канада	36,6	10,9	37,4	14,3	8,4 / 14
Росія	43,3	10-11	36,7	50,1	2,4 / 126
Великобританія	35,9	10,2	36,1	12,0	8,6 / 12
Іспанія	33,0	19,5	35,1	21,3	7,0 / 23

³⁵⁵ Експерт. – №12 (223) от 27 марта 2000 г.

³⁵⁶ Дані за 1990 р.: Вишнеvский В., Веткин А. Уклонение от уплаты налогов и рациональный выбор налогоплательщика // Вопросы экономики. – 2004. – №2. – С. 107; дані за 2005 р: Татаркин Д. А. Институциональная борьба за налоги: взгляд с позиции теории общественного выбора // Налогообложение: проблемы науки и практики – 2009: Монография / Под ред. Ю. Б. Иванова. –Х. : ИД «ИНЖЭК», 2009. – С. 39.

Розділ 6. Ключові проблеми податкового адміністрування й протидії тіньовій економіці

Закінчення табл. 6.1

1	2	3	4	5	6
Швейцарія	30,6	8,6	35,1	9,0	9,1 / 7
Греція	29,3	24,5	35,1	27,6	4,3 / 48
Португалія	29,4	16,2	34,5	21,2	6,5 / 26
Україна	43,3	10-11	36,6	30,3	2,8 / 104
<i>Країни з низькими податками (менш 30 % ВВП)</i>					
Австралія	29,4	14,2	30,1	12,6	8,8 / 9
США	26,7	12,2	29,1	8,2	7,6 / 17
Бразилія	н.д.	н.д.	28,4	39,8	3,7 / 63
Аргентина	н.д.	н.д.	21,7	25,4	2,8 / 98
Мексика	н.д.	н.д.	16,5	30,1	3,5 / 66

Примітка: Індекс корупції (CPI - Corruption Perception Index) розроблений в 1993 р. провідною неурядовою організацією у сфері протидії корупції Transparency International. CPI розраховується за 10-ти бальною шкалою на основі експертних оцінок і результатів опитувань: чим нижчий бал, тим вище рівень корупції серед державних службовців і політиків. На розрахунок CPI впливають такі фактори: прозорість юридичних норм, зрілість відомчих структур, ступінь лібералізації, труднощі отримання ліцензії та реєстрації, ефективність судочинства, рівень компетентності бюрократії, ефективність та прозорість податкової системи, ефективність роботи митних органів і др.³⁵⁷

Розміри тіньового сектора наводяться за даними відомого фахівця в цьому питанні Ф. Шнайдера,³⁵⁸ а для України – за даними Національної доповіді НАН України 2009 р.³⁵⁹

Загостренню даної проблеми багато в чому сприяли країни, що розвиваються, де розмір тіньового сектора нижче, але не суттєво, легального сектору економіки. Так, тіньова економіка в Нігерії досягає 76 % від офіційного ВВП. Значний масштаб тіньового сектору зазначається також у Таїланді (71 %), Єгипті (68 %), Болівії (66 %) і Панамі (62 %). Практично в більшості країн Азії, Африки та Латинської Америки вже можна говорити про існування двох «паралельних», співставних за масштабами економік.

Також значною мірою посилило дану проблему зростання тіньового сектора в країнах колишнього СРСР. Згідно з різними дослідженнями найбільше значення на початку XXI ст. тіньовий сектор мав в економіці Грузії (43 – 51 % офіційного

³⁵⁷ За матеріалами сайту: www.transparency.org/cpi/index.htm

³⁵⁸ За матеріалами сайту: http://www.econ.jku.at/Schneider/DoityourselfGermany2007_WorkingPaper.pdf

³⁵⁹ Соціально-економічний стан України: Наслідки для народу та держави. Національна доповідь. – НАН України. – Секція суспільних і гуманітарних наук. – К.: НАН України, 2009. – С. 160

ВВП), Азербайджану (34 – 41 %), України і Росії (27 – 46 %). Для всіх країн з перехідною економікою характерна одна тенденція: тіньова економіка не зменшується, вона збільшується: у середньому по всіх пострадянських країнах з 26 % у 2000-му до 35 % в 2005 р.

Офіційні та неофіційні оцінки тіньового сектору в Україні, звичайно ж, полярно розходяться. Більшість неофіційних оцінок, хоча і значно більш узгоджені стосовно офіційних даних, але також мають відмінності. Чому – це вже інше питання. Головне, що не підлягає сумніву – в умовах економічної кризи тіньова економіка отримує новий імпульс розвитку. Хоча, заради справедливості слід визнати, що і до початку системних проявів кризи вона збільшувалася темпами, порівнянними з зростанням ВВП, а на початку 2010 року досягла рівня 36 %.³⁶⁰

Таким чином, проблема тіньової економіки має для нашої країни першорядне значення. А оскільки, як свідчить більшість досліджень, переважна частина тіньового обороту в Україні, як і в Росії, формується в результаті ухилення від оподаткування, то існування і розростання даної проблеми ставить під сумнів в цілому обґрунтованість проведених у країні податкових перетворень і ефективність реалізованої податкової політики. Проте, слід визнати, що цілі протидії тіньової економіки та розробки адекватних способів її профілактики й дотепер не стають центральними у податковій політиці.

Згубний вплив тіньової економіки обумовлюється тим, що вона вражає всі стадії процесів виробництва, розподілу і перерозподілу ресурсів, деформує основи добросовісної конкуренції, скорочує доходи бюджетів усіх рівнів, є живильним джерелом корупції. Тіньова економічна діяльність супроводжується не тільки масштабним виводом ресурсів з офіційного обороту, але і перекручуванням статистичної, фінансової, податкової звітності, зниженням транспарентності економіки. У тіньовому обігу сконцентровані величезні ресурси, які в разі їх легалізації можуть стати резервом для економічного зростання і наповнення бюджету.

Що ж розуміється під тіньовою економікою? Слід зауважити, що явище це багатоаспектне і не має на сьогоднішній день єдиного загальновизнаного тлумачення. Частково це пояснюється тим, що наукове вивчення феномену тіньової економіки почалося порівняно недавно, лише в 30-х рр. XX ст. Більш того, часто поряд з терміном «тіньова економіка» вживається ряд близьких за змістом понять, таких як економіка, що не реєструється, неформальна, неспостережна, прихована економіка та ін., вловити нюанси відмінностей яких навіть фахівцеві не завжди є можливим, при цьому вони не завжди вживаються і як синоніми.

³⁶⁰ Соціально-економічний стан України ... Вказана праця. – С. 160

Розділ 6. Ключові проблеми податкового адміністрування й протидії тіньовій економіці

У самому загальному вигляді *тіньова економіка* – це ринкове виробництво товарів (послуг) як не заборонених, так і заборонених законодавством, яке не враховується офіційною статистикою і не пов'язане з будь-якими зобов'язаннями щодо сплати податків державі.³⁶¹ У цьому визначенні, хоча і не досить коректно, міститься основний критерій класифікації, що дозволяє розділити тіньову економіку на уточнюючі сектори. Таким критерієм є законність того чи іншого виду економічної діяльності. І тоді всю сукупність діяльності господарюючих суб'єктів, що підпадають під розширене розуміння тіньової економіки, можна розділити на два основних сегменти:

- а) тіньовий сектор легальної економіки, який утворюють легальні (законодавчо дозволені) види економічної діяльності. Основу даного сектора становить у термінології Держкомстату «прихована» економічна діяльність, яка складається з неформальної, в т. ч. здійснюваної домогосподарствами, і безпосередньо тіньової економічної діяльності.
- б) тіньовий сектор нелегальної (кримінальної) економіки, який утворюють кримінальні (законодавчо заборонені) види економічної діяльності, такі як проституція, виробництво і продаж наркотиків, контрабанда, шахрайство, виробництво контрафактної продукції тощо.³⁶²

Обидва ці сектори виявляються повністю або частково вільними від сплати податків. Але принципова різниця у ставленні до цих секторів полягає в тому, що будь-який уряд намагається максимально легалізувати тіньову економічну діяльність, на відміну від кримінального сектора, який прагнуть ліквідувати. Боротьба з кримінальним сектором – основне завдання правоохоронних органів, в той час як протидія тіньовому сектору легальної економіки має становити важливий аспект діяльності і податкових органів. Тому далі ми будемо розглядати саме той сектор тіньової економіки, який можливо ввести в сферу податкових правовідносин і, відповідно, умовно будемо асоціювати тіньову економіку з некримінальним її сектором. У зв'язку з чим, пропонуємо використовувати такі поняття.

Тіньова економіка – це сукупність навмисно приховуваних або перекручених економічних відносин, що виникають при здійсненні легальних (законодавчо дозволених) видів діяльності шляхом порушення податкових, адміністративних, кримінальних, трудових, санітарних або інших законодавчих норм і завдають збитків державі (суспільству) в будь-якій формі.

³⁶¹ Никитин С., Степанова М., Глазова Е. Теневая экономика и налогообложение // Мировая экономика и международные отношения. – 2005. – №2. – С. 24.

³⁶² Налоги и налогообложение: учебник / Под ред. И. А. Майбурова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – С. 64.

Перевід ресурсів у тіньову економіку при ухиленні від оподаткування здійснюється за допомогою схем ухилення від сплати податків.

Схема ухилення від оподаткування – сукупність фінансово-економічних дій та їх відображення в документообігу платника податків, що не мають ділової мети і спрямовані на одержання необґрунтованої податкової вигоди.

Ділова ціль – це економічна чи інша розумна причина, яка спонукала платника податків до певної господарської операції. Суть судової доктрини «ділова ціль» полягає в тому, що угода, спрямована виключно на зменшення податків, але яка не має під собою розумної та економічно обґрунтованої ділової мети, може бути визнана судом в податкових цілях недійсною.

Податкова вигода – це зменшення розміру податкового зобов'язання платника податків, досягнуте внаслідок зменшення податкової бази, одержання відрахування, пільги, застосування більше низької податкової ставки, а також одержання права на повернення (залік) або відшкодування податку з бюджету. Суть судової доктрини «необґрунтована податкова вигода» полягає в тому, що за наявності ознак необґрунтованості одержання такої вигоди суди повинні відмовити у задоволенні вимог платників податків, пов'язаних з її одержанням, а обсяг прав і обов'язків платника податків визначається, виходячи з економічного змісту відповідної операції, при цьому податкова вигода не може розглядатися судом як самостійна ділова ціль.

Для визначення спрямованості заходів податкової політики необхідно чітко уявляти способи переводу ресурсів в тіньовий обіг. Класифікуємо такі способи, ґрунтуючись на моделі функціонування господарюючого суб'єкта в бізнес-оточенні (рис. 6.4).³⁶³ Класифікаційних ознак такого переводу ресурсів три.

По-перше, залежно від типу контрагентів можна виділити способи переводу ресурсів у тіньову діяльність, що розмежовуються по всьому спектру оточення господарюючого суб'єкта: від постачальників до засновників. Контрагенти в цьому випадку також беруть участь у переведенні ресурсів у тіньовий оборот. Дана класифікація важлива, оскільки вона виділяє мінімальний склад суб'єктів, задіяних в таких трансакціях.

По-друге, в залежності від типу джерела інформації про тіньову діяльність можна виділити також декілька способів переведення ресурсів. Дана класифікація важлива тим, що дозволяє адресно зосереджувати зусилля на виявленні необхідної інформації.

По-третє, залежно від етапу господарської діяльності можна розмежувати способи переводу ресурсів, що здійснюються на різних стадіях виробничо-

³⁶³ Агарков Г. А. Противодействие налоговой системы теневой экономической деятельности: Монография. Екатеринбург: ИЭ УрО РАН, 2007. – С. 36.

Розділ 6. Ключові проблеми податкового адміністрування й протидії тіньовій економіці

збутового циклу. Дана класифікація цікава тим, що дозволяє виділити саме ті стадії цього циклу, які найбільше підходять для переведення ресурсів в тіньовий обіг.

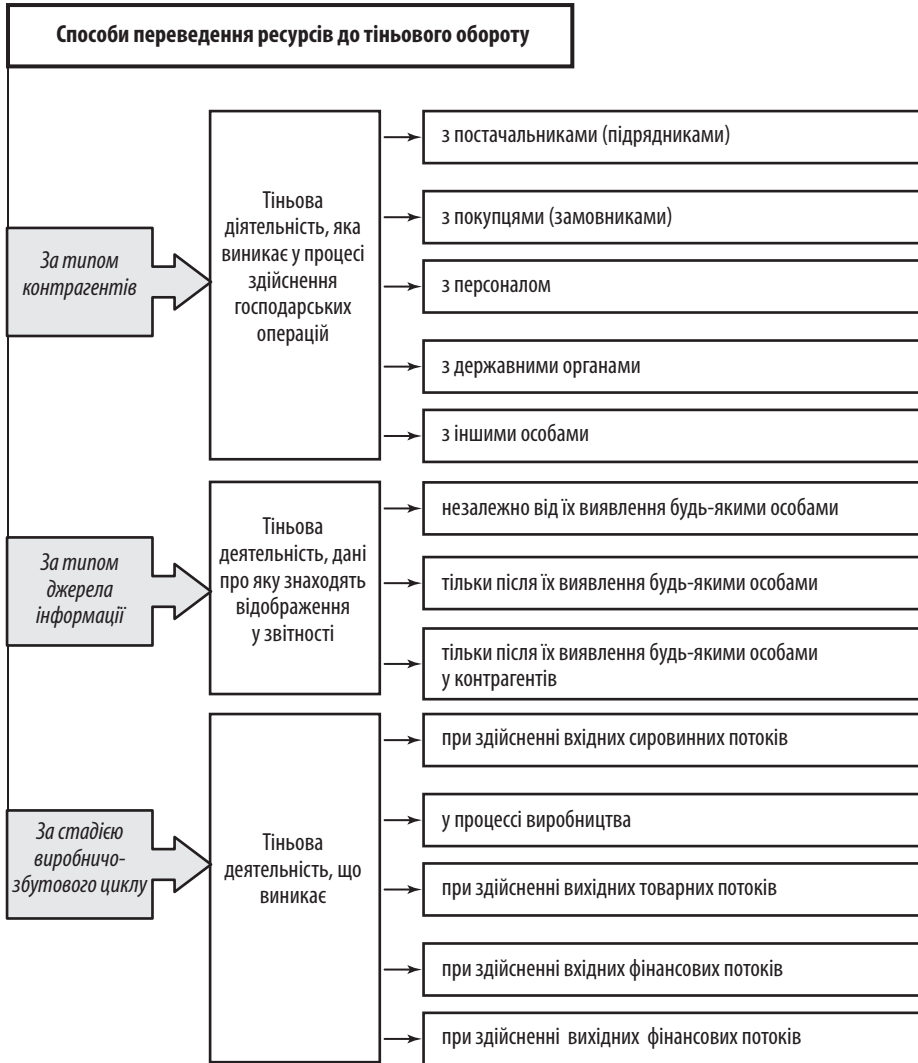


Рис. 6.4 Класифікація способів переводу суб'єктом господарювання ресурсів у тіньовий оборот

Після того, як ми ввели основні поняття та класифікували способи тінізації, необхідно відповісти на питання: чому тіньова економіка є системною загрозою реалізації ефективної податкової політики? Зауважимо, що сам по собі логічний

зв'язок, закладений в цьому питанні, досить незвичайний, оскільки ми звикли до постановки протилежного питання, як податкова політика впливає на розміри тіньової економічної діяльності.

Але про це трохи пізніше, а зараз розглянемо деформуючий вплив тіньової економіки на можливість реалізації ефективної податкової політики. Ця політика, як ми пам'ятаємо з підрозділу 2.1, *по-перше*, повинна мінімізувати перекручений вплив податків на алокацію економічних ресурсів, а *по-друге*, повинна усувати або, принаймні, мінімізувати «провали ринку».

У першому аспекті тіньова економіка найбільш сильно деформує алокацію трудових ресурсів. Це проявляється через відсутність ефектів доходу і заміщення, що завжди виникають при оподаткуванні праці у сфері легальної зайнятості. Відповідно, в цій сфері ніколи не формується надмірний податковий тягар щодо праці. Працівники у сфері тіньової зайнятості можуть отримувати більшу винагороду за таку ж кількість праці, а роботодавці за наймом точно такої ж кількості праці несуть значно менші витрати. Між заробітною платою та кількістю праці у сфері тіньової зайнятості формується принципово інша (в порівнянні з працею, що підлягає оподаткуванню), рівновага в точці, якій відповідає значно більша кількість праці, тобто пропозиція праці в цій сфері буде перевищувати пропозицію в легальному секторі економіки (за винятком випадків абсолютно нееластичного попиту та пропозиції праці).

Завдання наукового керівника

Зобразіть залежності кривих заробітної плати від пропозиції праці до й після застосування податків на працю. Аналоги таких залежностей є в підручниках з економіки праці й економічної теорії. Простежте, куди зсувається ринкова рівновага при одному і тім же рівні зарплати стосовно пропозиції праці. Потім ускладніть завдання й розгляньте зсув рівноваги при різних рівнях еластичності попиту та пропозиції праці

Тіньова зайнятість проявляється у двох основних формах:

- прихована зайнятість (неофіційно найняті працівники);
- прихована оплата праці (працівники легально влаштовані на підприємстві, але заробітна плата їх складається з двох частин – офіційної і не офіційної).

Обидві ці форми розвиваються в Україні. Перша, як правило, – в області некваліфікованої праці (в Росії ця форма стосується також праці міграційної). Друга форма розвивається практично у всіх без винятку сегментах ринку

праці, деформуючи їх тим, що підштовхує роботодавців поєднувати легальну і тіньову зайнятість.

Балансуючи на межі закону, суб'єкти господарювання не бояться відповідальності за свої дії, тому що контролюючі органи не в змозі охопити своєю увагою настільки великі масштаби тіньової зайнятості. Особливої уваги вимагає така

Розділ 6. Ключові проблеми податкового адміністрування й протидії тіньовій економіці

форма, як прихована оплата праці, яка є набагато масштабнішою, у порівнянні з прихованою зайнятістю.

Доречно буде зауважити, що у здійсненні прихованої оплати праці задіяні як роботодавець, так і працівник. При цьому відповідальність несе тільки роботодавець у вигляді штрафної санкції за ухилення від сплати податку з доходів фізичних осіб та соціальних внесків, для працівника відповідальність у цьому випадку не передбачена законодавством (за виключенням випадків, коли доходи виплачуються не податковим агентом).

Деформація ринку праці – це найбільш значне, але аж ніяк не єдине перекручення, яке привносить тіньова економіка. Вона безпосереднім чином деформує споживчий ринок, конкурентоспроможність і ділову активність усіх без винятку підприємств і цілих галузей наступним чином.

1. Наявність істотного обсягу тіньової економіки обумовлює потребу господарюючих суб'єктів у неврахованих фінансових ресурсах. Законослухняні підприємства, що ведуть чесний бізнес, опиняються в умовах нечесної конкуренції. Вони несуть більше податкове і адміністративне навантаження, для них ускладнений доступ до ряду ресурсів, які розподіляються корупціонерами, на ці підприємства здійснюється підвищений адміністративний тиск, в т. ч. недобросовісними посадовими особами контролюючих органів. Такий тиск змушує керівників підприємств вдаватися якщо вже не повністю до тіньових способів ведення бізнесу, то до їх суміщення з легальними способами, ухилятися від частини оподаткування, блокувати підвищений адміністративний тиск підкупом перевіряючих.
2. Великий обсяг тіньового обороту і наявність посередницької інфраструктури спрощує для господарюючого суб'єкта переведення ресурсів в тіньовий обіг, робить таке переведення заняттям повсякденним, непостидним і економічно вигідним (з мінімумом витрат і ризиків). Діє ціла мережа ділків, що пропонують послуги з ухилення від оподаткування за допомогою фіктивних операцій. При цьому не виникає проблем із придбанням практично будь-яких товарів за невраховані грошові кошти.
3. Значна частка контрафактної і контрабандної продукції перекручує ціноутворення на продукцію національних товаровиробників значного числа галузей, у першу чергу промисловості легкої, харчової, будівельних матеріалів, лісової та деревообробної. Перекручення тут виявляється в тому, що підприємства у цих галузях в принципі не можуть функціонувати абсолютно легально – вони формують завищені ціни, оскільки їх витрати дуже високі, в результаті продукція стає неконкурентоспроможною за ціною. Вихід один – або перепрофілюватися або розширювати тіньову діяльність.

Таким чином тіньова економіка не дозволяє оподаткуванню мінімізувати перекручений вплив податків на алокацію економічних ресурсів. Тіньовий сектор отримує преференційний доступ до всіх видів ресурсів, тобто перше завдання ефективної податкової політики в умовах істотного розміру цього сектора стає таким, що його не можна реалізувати.

Друге завдання ефективної податкової політики, яка полягає в виправленні провалів ринку, також стає практично не здійсненним. По суті, співіснування двох секторів економіки саме по собі є найбільш згубною вадою функціонування ринкового механізму, який вимагає мінімізації свого деформуючого впливу. Що стосується інших провалів ринку, то тіньова економіка ставить під загрозу саму можливість виправлення цих провалів (див. підрозділ 2.1).

Поміркуйте самі, як може тіньова економіка забезпечувати оптимальний розподіл між виробництвом громадських і приватних благ? Не може, оскільки знаходиться в положенні «безквиткового пасажира», що не має прав впливати на «напрямок руху». Та й корекцію цін за допомогою включення в них негативних екстернальних ефектів тіньова економіка не здійснює: ціни виходять заниженими, а випуск – завищеним. А вже про те, щоб тіньовий сектор регулював оптимальне використання невідновлюваних природних ресурсів, взагалі говорити не доводиться. Цей сектор налаштований на прямо протилежне завдання максимального вилучення цих ресурсів «тут і зараз».

Таким чином, тіньова економіка і податкова політика взаємопов'язані. Тінізація економіки є системною і найбільш деструктивною загрозою, яка не дозволяє здійснюватися ефективній податковій політиці. А неможливість реалізації останньої призводить до її нездатності локалізувати поширення даного явища і мінімізувати його деформуючий вплив на економіку.

6.7. Фактори впливу на масштаби ухилення від оподаткування

Тривога – це відсотки, які ми авансом платимо нашим неприємностям.

Вільям Індж

При аналізі факторів, які впливають на наше рішення ухилитися від оподаткування, продуктивно і перспективно використання поняття девіантної поведінки.

Взагалі, девіантна поведінка – це поведінка, що відхиляється від загальноприйнятих норм і порушує соціальну поведінку людей і груп, сприймається негожою з позиції перева-

Розділ 6. Ключові проблеми податкового адміністрування й протидії тіньовій економіці

жаючих цінностей.³⁶⁴ У сфері оподаткування цей термін тісно пов'язаний з поняттями «ухилення від сплати податків» і «тіньова економіка».

Будь-яка тіньова діяльність асоціюється у розвинених економіках саме з девіантною поведінкою платника податків. На жаль, у економіках, що розвиваються, та перехідних такої асоціації ще не сформовано. У цих країнах тіньова діяльність є нормою життя, яка не викликає осуду суспільства. Причин, що обумовлюють девіантну поведінку платника податків, дуже багато, а спектр їх досить широкий (табл. 6.2).

Таблиця 6.2

Причини, що обумовлюють девіантність платника податку³⁶⁵

Група	Причини
1	2
Загальносоціальні причини	<ol style="list-style-type: none">1. Середовище, що формує дисгармонію або деформацію потреб, інтересів, ціннісних орієнтацій конкретної особистості, які стають основою її криміногенної мотивації2. Наявність самої криміногенної мотивації3. Ситуації, в яких перебуває особистість у процесі формування життєдіяльності і безпосередньо в процесі вчинення злочину і які сприяють виникненню та реалізації криміногенної мотивації в поведінці4. Толерантне ставлення суспільства до податкового нігілізму5. Низький рівень податкової грамотності і несформованість податкової культури населення6. Погіршення соціально-економічного самопочуття суспільства
Економіко-політичні причини	<ol style="list-style-type: none">1. Високі ставки податків2. Множинність податків3. Надмірно жорстка податкова політика і дисципліна, що перешкоджає формуванню портфелів обігових коштів підприємств4. Низькі імпортні мита на товари іноземних фірм-конкурентів і високий рівень контр-абанди цих товарів5. Витік валюти за кордон внаслідок надмірно ліберального валютного контролю та несприятливого інвестиційного клімату в країні6. Розвиток натурального обміну продукцією і одночасно інтенсивного готівкового грошового обігу

³⁶⁴ Налоговое расследование: Экспериментальный учебник для юридических и экономических вузов и факультетов / Под общ. ред. Ю. Ф. Кваши. – М. : Юрист, 2000.

³⁶⁵ Складено за: Криминология / Под ред. Н. Ф. Кузнецовой, Г. М. Миньковского. – М. : БЕК, 1998; Черник Д. Г. Налоги в рыночной экономике. – М. : Финансы, 1997, Криминология / Под общ. ред. А. И. Долговой. – М. : Инфра-М, 1999; Налоги и налоговое право / Под ред. А. В. Брызгалина. – М. : Аналитика-Пресс, 1997; Годме П. М. Финансовое право. – М. : Прогресс, 2002; Кучеров И. И. Налоговые преступления. – М. : ЮрИнфоР, 1997; Агарков Г. А. Вказана праця. соч.; Вишневский В., Веткин А. Вказана праця.

1	2
	7. Доступність послуг посередницьких фірм з відмивання грошей та здійснення фіктивних угод, розвиток рекету 8. Високий рівень корумпованості чиновників та політиків 9. Недовіра уряду 10. Незадоволеність обсягом і якістю державних послуг 11. Прагнення забезпечити конкурентноздатність своєї продукції
Правові причини	1. Низька якість і складність податкового законодавства 2. Нестабільність податкової системи 3. Існування апробованих схем ухилення від оподаткування
Морально-психологічні причини	1. Схильність до протиправної діяльності 2. Психофізіологічні і психологічні особливості особистості, що підсилюють її чутливість до криміногенних впливів ззовні і стимулюють перетворення їх у внутрішню позицію 3. Незнання або невиконання своїх посадових обов'язків 4. Невдала мінімізація податкових зобов'язань
Інституційні причини	1. Неефективні права власності 2. Нерозвиненість правоохоронної та судово-виконавчої систем 3. Низька ефективність контрольної роботи держави 4. Низька результативність антимонопольної діяльності держави 5. Високі адміністративні бар'єри входу на ряд ринків товарів та послуг 6. Превалювання інститутів неформальних відносин 7. Недостатність розвитку демократичних свобод

Вибір платника податків на користь тіньової діяльності замість офіційної, як правило, обумовлено економічною доцільністю. Поняття «доцільність» в даному контексті означає оптимальне співвідношення прибутковості, ризикованості і корисності. Рішення про економічну доцільність тіньової діяльності приймається під впливом складного комплексу чинників. Для кожного суб'єкта співвідношення ступеня їх впливу індивідуально і залежить від особливостей психологічного сприйняття, наявних можливостей і ресурсів, шаблонів і норм поведінки конкурентів і т. п.

Держава, в свою чергу, регулюючи ті фактори, на які вона може впливати, намагається досягти своїх цілей, головними з яких виступають наповнюваність бюджету та максимізація ризиків тіньової діяльності.

Д. Кассел виділяє три головних напрямки тиску держави: державна регламентація, урядові податки і «неправильне» (з точки зору громадян) використання зібраних податків, тобто чим сильніше фактична практика відрізняється від очі-

Розділ 6. Ключові проблеми податкового адміністрування й протидії тіньовій економіці

кування громадян, тим сильнішою буде тіньова економіка.³⁶⁶ Сила впливу зазначених факторів визначає ризик здійснення тіньової діяльності, який виражається у можливості понести покарання за її здійснення, а також розмір цього покарання. Сформований рівень тіньової економіки – це результат балансування факторів, що впливають на прояв тіньової економіки, і ризику здійснення тіньової діяльності. До речі, вперше проблему ризику розглянув М. Пітт³⁶⁷ у зв'язку з аналізом контрабанди промислових товарів і надалі розвинули С. Деварейджен, К. Джонс і М. Ромер при побудові загальної моделі функціонування тіньового ринку.³⁶⁸

Необхідний семінар,

на якому варто було б розібрати причини, що обумовлюють девіантну поведінку платників податків, розглянути конкретні приклади останньої. Поглиблено рекомендується проаналізувати інституційні причини та спробувати розширити наведений перелік

Одним з головних чинників, що знижують величину ризику здійснення тіньової діяльності, є високий рівень неформальних відносин у суспільстві, які виявляються практично у всіх сферах економічної діяльності. Широкомасштабне і повсюдне поширення неформальних відносин у суспільстві багато в чому пов'язано з дисфункцією соціально-економічних інститутів. Процес прискореного реформування пострадянських країн призвів до виникнення нових економіко-правових відносин у суспільстві, що вимагало зміни основних законодавчих норм. Поспішність їх прийняття (часто – «з голосу») у сполученні з сильним лобіюванням призвела до неузгодженості окремих законодавчих актів, чим успішно користувалися окремі суб'єкти господарської діяльності.

Поступово така практика набула характеру масової тенденції, багато в чому внаслідок низької правової культури. Домінування неформальних правил в економіці та суспільстві знижує відповідальність і підвищує схильність до тінізації господарської діяльності. Зниження життєвого рівня і високий рівень соціальної диференціації населення спонукають шукати шляхи виживання в тіньовому секторі економіки. «... Традиційні робочі місця в офіційній економіці... перестали забезпечувати кошти для існування багатьох мільйонів людей, тому вони знайшли нову основну або додаткову зайнятість у тіньовому секторі економіки».³⁶⁹

Поступово така практика набула характеру масової тенденції, багато в чому внаслідок низької правової культури. Домінування неформальних правил в економіці та суспільстві знижує відповідальність і підвищує схильність до тінізації господарської діяльності. Зниження життєвого рівня і високий рівень соціальної диференціації населення спонукають шукати шляхи виживання в тіньовому секторі економіки. «... Традиційні робочі місця в офіційній економіці... перестали забезпечувати кошти для існування багатьох мільйонів людей, тому вони знайшли нову основну або додаткову зайнятість у тіньовому секторі економіки».³⁶⁹

³⁶⁶ Cassel D., Cichy U. Explaining the growing shadow economy in East and West: A comparative system approach // Comparative Economic Studies, 1987. – Vol. 28. – P. 20 – 41.

³⁶⁷ Pitt M. Smuggling and Price Disparity // Journal of International Economics. 1981. Vol. 11. P. 447 – 458.

³⁶⁸ Devarajan S., Jons C., Roemer M. Markets under Price Controls in Partial and General Equilibrium // World Development, 1989. – Vol. 17. – №12. – P. 1881 – 1894.

³⁶⁹ Lasko M. Hidden economy – an unknown quantity? Comparative analysis of hidden economies in transition countries, 1989-1995 // Economics of transition. – 2000. – Vol. 8. – №1. – P. 103.

Наведене вище різноманіття причин, що обумовлюють девіантність платників податків, допомагає нам усвідомити всю складність і багатоаспектність проблеми тіньової економіки, але, на жаль, не дозволяє відповісти на запитання: за якими напрямками податкової політики необхідно сконцентрувати зусилля для отримання найбільшого протидіючого ефекту поширення тіньової економіки. Це, по суті, рівнозначно вибору декількох ключових факторів, що детермінують переведення економічним агентом ресурсів в тіньовий обіг, концентрація зусиль держави по яких обіцяє дати найбільший ефект.

Ще кілька десятиліть тому західна економічна думка виходила з загального постулату про прагнення господарюючого суб'єкта до максимізації прибутку та мінімізації витрат, на основі якого зростання тіньової економіки пояснювалось виключно прагненням суб'єкта уникнути сплати податків при надмірному збільшенні податкового навантаження на нього. Цьому багато в чому сприяло спрощене сприйняття кривої Лаффера (рис. 2.7) практикуючими фінансистами, які бачили головну своє завдання в тому, щоб кількісно визначити точку максимуму цієї кривої та ідентифікувати, де ж щодо цієї точки (ліворуч або праворуч) знаходиться фактичний рівень податкового навантаження. Після чого їм здавався очевидним і єдино правильним висновок про те, що потрібно робити, щоб зменшити тіньовий сектор і збільшити податкові надходження – збільшувати податки або зменшувати їх.

Проте на практиці досягти цього ефекту виявилось не так просто. Характерним прикладом невдач практичного застосування ідеології Лаффера стала ліберальна фіскальна політика, яка проводилась адміністрацією Р. Рейгана (рейганоміка) у 80-х рр. ХХ ст., коли масштабне зниження податкових ставок в результаті податкового навантаження не привело до жодного з очікуваних результатів. З тих пір постулат, що раніше не заперечувався, «низькі податки – малий тіньовий сектор» не став вже сприйматися так однозначно.

Пізніше дослідники зв'язку між податковим навантаженням і розміром тіньового сектору сконцентрували свої зусилля на виявленні більш конкретних аспектів впливу податкової системи і конкретних податків на тіньову економіку. У результаті було поставлено під сумнів традиційне ствердження, що при фіксованому рівні податкового навантаження необхідно збільшувати частку непрямого оподаткування, оскільки прямі податки сприяють збільшенню тіньового сектора.

Досвід Канади 90-х рр. ХХ століття, коли в розпал економічного спаду був введений податок з продажу, що призвело до переходу багатьох суб'єктів в тіньовий сектор і зниження податкових надходжень, тільки підтвердив ці сумніви.

Розділ 6. Ключові проблеми податкового адміністрування й протидії тіньовій економіці

Сучасний досвід практики збільшення в Україні акцизів на алкоголь і витратних, але малоефективних контрольних заходів (податкових постів, акцизних складів), в результаті яких не зменшується, а тільки підвищується частка тіньового виробництва цієї продукції, також є вельми характерним прикладом.

У будь-якому випадку, можна вважати обґрунтованими твердження, що за інших рівних умов заміна прямих податків непрямими не сприяє зменшенню тіньового сектора.

Завдання наукового керівника

Значимість даних факторів обґрунтовувалася для розвинених економік. Сформулюйте власну думку про значимість цих факторів для перехідних економік

Що стосується впливу безпосередньо рівня податкового навантаження на розмір тіньового сектора, то загальний висновок цих досліджень зводиться до наступного. Сам по собі стабільно високий рівень податкового навантаження в розвинених країнах не є єдиним і вже тим більше визначальним фактором збільшення масштабів тіньової економіки. Значно більший вплив має зміна рівня цього навантаження, причому винятково у бік його збільшення. При зменшенні ж навантаження вдається тільки стабілізувати розмір тіньового сектора або стримати його зростання, але ніяк не зменшити.

Слід також відзначити істотний вплив на розмір тіньового сектора таких факторів як масштаб корупції, ступінь жорсткості державного контролю, рівень якості та складності податкового законодавства, рівень розвитку демократичних інститутів держави. У підсумку була обґрунтована необхідність використання у податковій політиці результатів багатфакторних залежностей впливу на тіньовий сектор.

Затребуваною виявилися розроблена ще в 1972 р. М. Аллінгхамом і А. Сандмо³⁷⁰ модель раціонального вибору платника податків. В цій моделі, що стала вже класичною, кількісно доводиться, що рішення про ухилення або сплату податку господарюючий суб'єкт приймає під впливом трьох основних чинників: розміру ставки податку, ймовірність виявлення факту ухилення та розмір штрафних санкцій (міри покарання).

Здавалося б, один і той же ефект підвищення ймовірності вибору платника податків на користь сплати податку можна досягти трьома основними важелями: зниженням податкового тягаря, підвищенням відповідальності за ухилення та підвищенням ймовірності виявлення цього ухилення від сплати. Але в реальній дійсності, як свідчить світовий досвід, при досягненні бажаного ефекту можливість

³⁷⁰ Allingham M., Sandmo A. Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis // Journal of Public Economics. – 1972. – №1.

варіації і еластичність по цих трьох факторах істотно розрізняються. Мінімальні вони по факторах податкового тягаря, і обсягу відповідальності і максимальні – по ймовірності виявлення фактів злочинів. З цього випливає очевидний висновок: за умови незначних змін обсягів податкового навантаження і покарання, для ефективної боротьби з податковими злочинами необхідно суттєво підвищити ймовірність виявлення такого роду злочинів. Таким чином, одним з центральних пріоритетів податкової політики має стати завдання посилення боротьби з виявленням і припиненням податкових злочинів.

Загалом представляється, що максимально ефективно держава може впливати на вибір платника податків на користь сплати податків і зниження тіньового сектора економіки комбінацією трьох основних важелів:

- формуванням толерантного ставлення суспільства до податків як обов'язкової і позитивної категорії (*виховний ефект*),
- розширенням відтворенням соціально значущих суспільних благ (*стимулюючий ефект*)
- посиленням системи виявлення і припинення податкових злочинів (*застрашливий ефект*³⁷¹).

Виховний ефект часто ігнорують, але він дуже важливий. Необхідно підвищувати рівень законслухняності платників податків та їх податкової культури, впроваджуючи в маси усвідомлення того, що податки необхідні, їх платять в обмін на доступні всім і кожному суспільні блага, при цьому економічно доцільніше їх платити, ніж піддаватися високому ризику покарання. Дія стимулюючого ефекту в принципі зрозуміло: чим більше і якісніше держава надає суспільних благ, тим менше бажання платника податків переводити ресурси в тіньовий обіг.

Що стосується застрашливого ефекту, то, здавалося б, для посилення цього

Необхідний семінар,
на якому можна було б обговорити основні фактори, що впливають на українську практику ухилення від сплати податків. Доцільно було б також обговорити відомі випадки такого ухилення, розглянути арбітражну практику їх розгляду

ефекту доцільно в першу чергу підвищувати жорсткість покарання, тобто величину міри покарання за ухилення від сплати податків. Тим більше, що такий захід на відміну від кропіткої і витратної роботи з підвищення ймовірності виявлення факту ухилення не призводить до підвищення витрат податкового адміністрування. Але це не зовсім так.

³⁷¹ Налоги и налогообложение: учебник / Под ред. И. А. Майбурова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – С. 69.

Розділ 6. Ключові проблеми податкового адміністрування й протидії тіньовій економіці

Показовий тут досвід Росії, де встановлені значні розміри штрафних санкцій, масштаби ж ухилення від сплати податків при цьому суттєво не зменшуються. В. Вишневський і А. Веткін³⁷² аргументовано доводять, що посилення податкового законодавства при наявності корупції зазвичай сприяє тільки росту неформальних платежів за можливість його безкарного порушення.

При надмірному збільшенні штрафних санкцій знижується ефективність їх застосування, оскільки у платника податку підвищується мотивація змови з перевіряючим про прийнятний сумарний рівень виплат у вигляді комбінації штрафів і неформальних платежів, взаємовигідний обом сторонам. У цій ситуації в більшій мірі досягається ефект часткового перерозподілу доходів тіньової економіки на користь корумпованих чиновників податкової адміністрації, а не скорочення тіньового сектора.

Аналогічний ефект досягається збільшенням складності податкового законодавства при невисокій його якості. У цьому випадку ускладнюється діяльність платників податків, збільшується ймовірність їх випадкових помилок і варіативність навмисних спотворень у розрахунку податкових зобов'язань, зростає можливість диференційованого підходу з боку перевіряючих, втрачається «прозорість» і ускладнюється контроль за об'єктивним характером їх діяльності.

Схематично інтенсивність впливу основних податкових факторів на розмір тіньового сектора представлена на *рис. 6.5*. Слід зауважити, що дана якісна оцінка досить умовна, оскільки кожна країна на певному етапі свого соціально-економічного розвитку буде характеризуватися різним складом та ієрархією цих факторів.

Досить спірним може здатися включення до складу податкових чинників – соціально-економічного розвитку, який, по суті, є чинником більш вищого порядку, що має до податкової сфери лише непряме відношення. Однак це не зовсім так. Правомочність включення даного фактора обумовлюється круговою взаємозалежністю податків і соціально-економічного розвитку: чим вищий рівень цього розвитку, тим більший потік податків надходить до бюджету, більші податки в свою чергу дозволяють збільшувати потік суспільних благ, що сприяють розвитку економіки і суспільства.

Таким чином, на нашу думку, основні зусилля податкової політики з метою мінімізації ухилення від сплати податків мають бути спрямовані на:

- 1) підвищення ефективності податкового контролю та мінімізацію корупційної ємності цього контролю;
- 2) підвищення податкової грамотності та податкової культури населення;

³⁷² Вишневский В., Веткин А. Вказана праця.

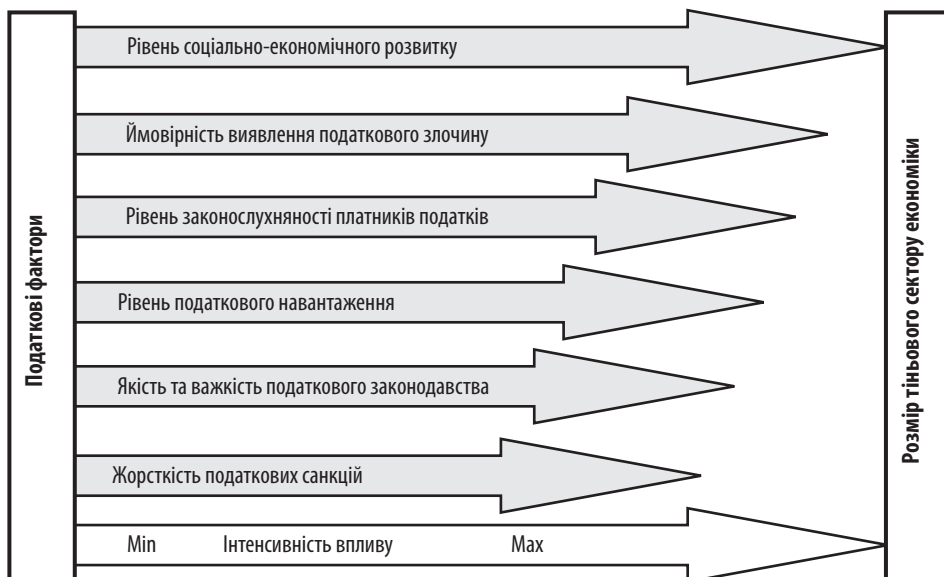


Рис. 6.5. Базові податкові фактори впливу на розмір тіньового сектору

- 3) зниження податкового навантаження;
- 4) підвищення якості та спрощення податкового законодавства, податкової звітності та різних процедур податкового адміністрування;
- 5) забезпечення адекватної жорсткості податкових санкцій.

6.8. Податкове навантаження на підприємство як ключовий фактор ухилення від оподаткування

Витрати на сплату податку дорівнюють витратам на ухилення від цього податку

Сиріл Паркінсон

В світовій податковій теорії і практиці визначено ряд причин, що спонукають платників податків до заниження своїх податкових зобов'язань. Зокрема, П. Годме³⁷³ виділяє серед причин податкових злочинів економічні, політичні, технічні і моральні.

Економічні фактори поділяються на ті, що залежать від фінансового стану платника податків, та на обумовлені загальною економічною кон'юнктурою.

³⁷³ Годме П. М. Финансовое право. – М.: Изд. «Прогресс», 1978. – С. 399 – 406.

Розділ 6. Ключові проблеми податкового адміністрування й протидії тіньовій економіці

Якщо фінансовий стан платника податків нестабільний або він знаходиться на межі банкрутства, то мінімізація податків може стати єдиним засобом залишитися «на плаву». За умов стабільного фінансового стану значення мінімізації залежить від розміру економії на податках та величини ризику притягнення до відповідальності в разі порушення при цьому податкового законодавства. Економічні причини, обумовлені загальною економічною кон'юнктурою, залежать від стану економіки.

Завдання наукового керівника

Сформулюйте і структуруйте причини відсутності в розвинених країнах залежності рівня ухилення від сплати податків від розміру податкового тягаря. Зробіть висновки щодо наявності цих причин в економіках, що розвиваються і в перехідних економіках

Найважливішою причиною існування мінімізації податків підприємствами в країнах з економікою, що знаходиться в стані розвитку, зокрема в Україні та Росії, є надмірне, порівняно з кількістю благ, що реально доставляються державою суспільству і бізнесу, податкове навантаження.

Значущість цього показника останнім часом збільшилась у зв'язку з використанням

його як своєрідного індикатора, що дозволяє сформулювати припущення щодо рівня сумлінності суб'єкта. Так, згідно з наказом ДПАУ від 28.03.2008 р. № 201 показник податкового навантаження (податкової віддачі) застосовується при визначенні стратегічних напрямів щодо організації перевірок окремих найбільших фінансово-промислових груп та відповідних галузей економіки на наступний рік.

Для відбору платників для включення в план-графік перевірок використовуються декілька показників податкової віддачі, основними з яких є такі:

1. Податкова віддача з податку на прибуток ($ПВп$), розраховується за формулою:

$$ПВп = \frac{Ппр}{ВД} \times 100, \quad (6.1)$$

де $Ппр$ – сума нарахованого податку на прибуток (визначається за даними ряд. 12 Декларації з податку на прибуток), грн;

$ВД$ – сума валового доходу (визначається за даними ряд. 3 Декларації з податку на прибуток), грн.

2. Податкова віддача з податку на додану вартість ($ПВндв$) визначається за формулою:

$$ПВндв = \frac{ПДВ}{ОП} \times 100, \quad (6.2)$$

де $ПДВ$ – сума нарахованого ПДВ (визначається за даними ряд. 20 Декларації з ПДВ), грн;

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

ОП – загальний обсяг поставки (визначається за даними ряд. 5 Декларації з ПДВ), грн.

Податкові органи аналізують ці показники в розрізі окремих галузей, і першочерговому включенню до плану-графіку підлягають підприємства, щодо яких:

- рівень зростання податків неадекватний рівню зростання валових доходів;
- рівень сплати податків неадекватний рівню сплати податків по відповідній галузі;
- рівень податкової віддачі менше 1 відсотка, якщо середній рівень податкової віддачі по галузі перевищує 1 відсоток.

За підсумками податкового періоду ДПАУ визначає середні значення рівня податкового навантаження (рис. 6.6 – 6.7) для відповідних видів економічної діяльності.

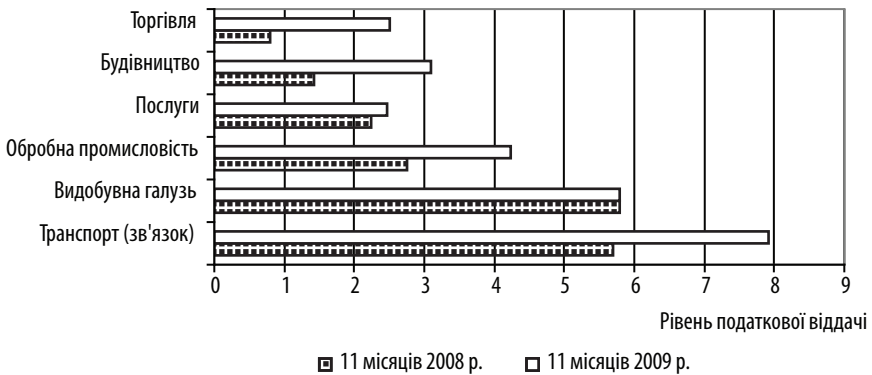


Рис. 6.6 Динаміка середнього рівня податкової віддачі з ПДВ в розрізі галузей за 11 місяців 2008-2009 р.³⁷⁴

На сьогодні використання показника податкової віддачі обмежується сферою оцінки ризиків проведення податкової перевірки. Для платника податків він є орієнтиром при визначенні граничних меж мінімізації податків. Але потенційні можливості використання його як об'єктивного показника, на підставі якого можна було б коригувати державну податкову політику, не реалізуються. Причина тому – методологічна неспроможність не лише цього, але й всіх існуючих способів розрахунку податкового навантаження. Тому пошук оптимального способу розрахунку податкового навантаження є важливою проблемою адміністрування податків.

³⁷⁴ Складено за даними ДПАУ: «Бухгалтерія». – № 11, 2009. – С.10; № 17, 2009. – С. 22; № 3 – 4, 2010. – С. 42.

Розділ 6. Ключові проблеми податкового адміністрування й протидії тіньовій економіці

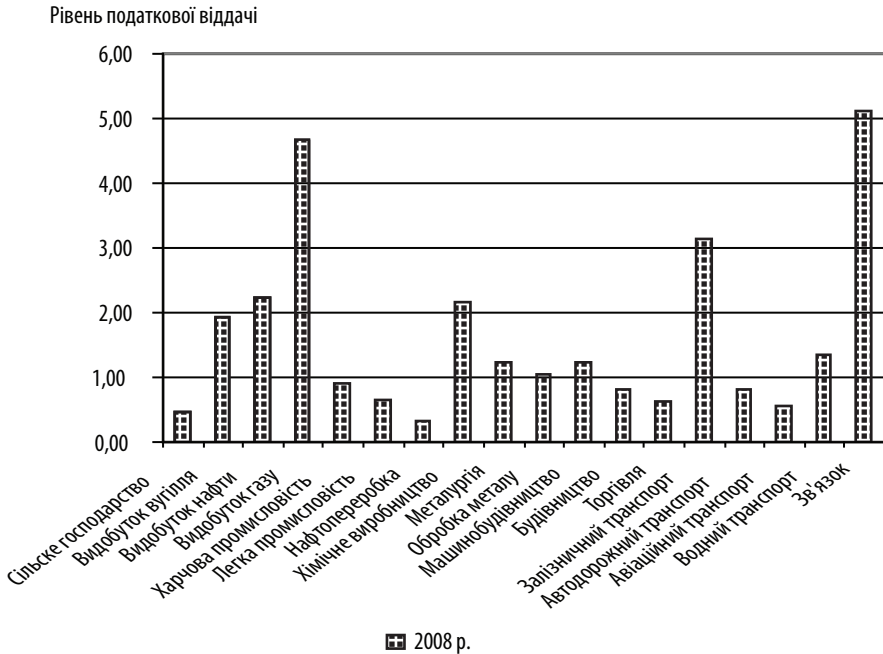


Рис. 6.7. Середній рівень податкової віддачі з податку на прибуток в розрізі галузей за 2008 р.

Розглянемо найбільш відомі способи розрахунку податкового навантаження (табл. 6.3):

З огляду на виявлені переваги та недоліки розглянутих методик в роботі³⁷⁵ запропонована модифікована методика А. Кадушкіної та Н. Михайлової.³⁷⁶ Основні принципи запропонованої методики полягають в такому:

по-перше, в розрахунок включаються всі податкові платежі, що підлягають перерахуванню до бюджету і позабюджетних фондів, тобто сума нарахованих платежів. Це пов'язано з тим, що визначення податкового навантаження за сумою сплачених податків, як правило, зменшує дійсний рівень податкового тягаря;

по-друге, ПДФО не включається до розрахунку, оскільки підприємство є лише податковим агентом при його сплаті;

³⁷⁵ Налоговая политика. Теория и практика: учебник / [И. А. Майбуров и др.]. Под ред. И. А. Майбурова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – С. 292 – 293.

³⁷⁶ Для застосування в умовах українського законодавства ця методика має обмеження, оскільки по нормах П(С)БО № 16 «Витрати» податкові платежі не включаються до собівартості товарів, робіт, послуг і більшість з них входить до складу адміністративних витрат.

Аналіз методик податкового навантаження (п'ягара)

Автор методики	Формула розрахунку	Переваги	Недоліки
1	2	3	4
1. Мінфін РФ ³⁷⁷	$ПТ = \frac{ПС}{В + ПД} \times 100\%$ <p>де ПТ – податковий тягар; ПС – сплачені податки (за вирахуванням ПДФО), грн; В – виручка від реалізації, грн; ПД – позареалізаційні доходи, грн</p> $АПТ = ПС + ПП + Н,$ <p>де АПТ – абсолютний податковий тягар; ПП – платежі в позабюджетні фонди (для РФ); Н – недоїмка по платежах.</p> $ВПТ = \frac{АПТ}{НВ} \times 100\%$ <p>де ВПТ – відносний податковий тягар; НВ – новостворена вартість, що визначається за формулою:</p> $НВ = В - МВ - А + ПД - ПВ$ <p>або $НВ = ОП + ПП + ПС + П,$</p>	Зручність розрахунку. Доцільно використовувати для розрахунку податкового навантаження на суб'єктів спрощеної системи оподаткування	Характеризує лише податкомісткість продукції. Не враховує галузевої специфіки
2. Є. Кірова ³⁷⁸		<p>Дозволяє зробити аналіз податкового навантаження по декількох напрямках:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ проаналізувати рівень податкового навантаження на окреме підприємство; ▪ порівняти показник податкового тягара підприємства з аналогічними показниками інших підприємств, що знаходяться в різних умовах господарювання; 	Відсутність можливості прогнозування зміни показників залежно від зміни кількості податків, їх ставок і пільг

³⁷⁷ Цю методику використовують в дослідженні податкового тягара й незалежні фахівці. Див: Лисюк В. Особливості методики розрахунку податкового тягара // Фінанси України. – 2000. – № 11. – С. 79 – 85.

³⁷⁸ Кірова Е. А. Методологія определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты // Финансы. – 1998. – № 9. – С. 30.

1	2	3	4
	<p>де $MВ$ – матеріальні витрати; A – амортизація; $ПВ$ – позареалізаційні витрати (без податкових платежів); $ОП$ – оплата праці; $П$ – прибуток організації</p>	<ul style="list-style-type: none"> визначити граничне і середнє значення податкового тягаря підприємства в залежності від фінансових результатів підприємства й обраної системи оподаткування 	
3. М. Литвин ³⁷⁹	$ПТ = \frac{\sum НП}{\sum СД} \times 100\%$ <p>де $\sum НП$ – сума нарахованих податкових платежів; $\sum СД$ – сума джерел коштів для виплати податкових платежів</p>	<p>Дозволяє визначити долю податків у виручці, прибутку, а також долю заробітної плати, амортизації, податків і чистого прибутку в грошовій одиниці створеної продукції</p>	<p>До складу податків автор включає податок на доходи фізичних осіб, що не зовсім коректно, оскільки підприємство є лише податковим агентом</p>
4. А. Кадушкін та Н. Міхайлова ³⁸⁰	<p>Частка доданої вартості у виручці ($Чв$):</p> $Чв = \frac{ДВа}{В}$ <p>де $ДВа$ – сума доданої вартості з амортизаційними відрахуваннями, грн.; Частка витрат на оплату праці в доданій вартості ($Чоп$):</p> $Чоп = \frac{ОП}{ДВа}$	<p>Дозволяє проаналізувати структурний склад податкових платежів відносно доданої вартості підприємства. Сума податків зіставляється з доданою вартістю – джерелом сплати податків</p>	<p>Застосування в розрахунку ПДФО. Некоректність результатів при визначенні розміру податку на прибуток та ПДФО. Не дозволяє проаналізувати податкове навантаження підприємств з різним рівнем рентабельності</p>

³⁷⁹ Литвин М. И. Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятий // Финансы. – 1998. – № 5. – С. 30.

³⁸⁰ Вилкова Е., Романовский М. Налоговое планирование. – СПб.: Питер, 2004. – 634 с.

Закінчення табл. 6.3

1	2	3	4
	<p>де $ОП$ – сума виграт на оплату праці з нарахуваннями на заробітну плату, грн. Частка амортизаційних відрахувань у доданій вартості ($Ч_{ам}$):</p> $Ч_{ам} = \frac{АМ}{ДВа},$ <p>де $АМ$ – сума амортизаційних відрахувань, грн.</p>		

Розділ 6. Ключові проблеми податкового адміністрування й протидії тіньовій економіці

по-третє, спільним знаменником, з яким співвідносяться податкові платежі, є додана вартість продукції ($ДВ = В - МЗ$).

Крім коефіцієнтів, що застосовуються в методиці А. Кадушкіної та Н. Михайлової, до складу структурних коефіцієнтів введено два додаткові:

- 1) $Ч_{ПСб}$ – частка податків, що відносяться на собівартість продукції (ПСб), за винятком єдиного соціального податку – ЄСП (оскільки його вже включено до коефіцієнту оплати праці), в доданій вартості:

$$Ч_{ПСб} = \frac{ПСб}{ДВ}. \quad (6.3)$$

Для крупних організацій основна частка в податках, що відносяться на собівартість, приходить на земельний податок;

- 2) $Ч_{ППв}$ – частка податків, що відносяться до позареалізаційних витрат (ППв) і зменшують прибуток підприємства до оподаткування (податок на майно, реклама тощо):

$$Ч_{ППв} = \frac{ППв}{ДВ}. \quad (6.4)$$

Слід зазначити важливість цих коефіцієнтів саме для крупних підприємств, оскільки платежі за користування природними ресурсами, земельний податок, податок на майно займають значну долю в загальній сумі податків.

Розрахунок ПДВ здійснюється за формулою:

$$ПДВ = \frac{ДВ}{118\%} \times 18\% = 0,153 \times ДВ, \quad (6.5)$$

де 18% – діюча процентна ставка ПДВ в РФ.

Єдиний соціальний податок обчислюється:

$$ЄСП = \frac{ДВ \times 26\%}{126\%} \times Ч_{оп}, \quad (6.6)$$

де 26% – ставка ЄСП в РФ.

Формулу визначення податку на прибуток ($Ппр$) слід скоригувати на суму податків, що відносяться на собівартість продукції, та що сплачуються з прибутку:

$$Ппр = 0,20 \times (ДВ - ПДВ - (ОП + ЄСП) - А - ПСб - ППв). \quad (6.7)$$

За допомогою структурних коефіцієнтів цю формулу можна модифікувати так:

$$Ппр = 0,20 \times ДВ \times (0,847 - Ч_{ОП} - Ч_A - Ч_{ПСб} - Ч_{ППв}). \quad (6.8)$$

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

Загальне податкове навантаження визначається як сума податків, що підлягають сплаті відносно доданої вартості:

$$ПТ = \frac{ПДВ + ЄСП + Ппр + ПСб + ППв}{ДВ} \times 100\%. \quad (6.9)$$

При заміні розрахункових складових структурними коефіцієнтами формула податкового навантаження для ставок, що існують на сьогодні в РФ, буде виглядати:

$$ПТ = (0,322 + 0,006 \times Ч_{ОП} + 0,8 \times Ч_{ПСб} + 0,8 \times Ч_{ППв} - 0,2 \times Ч_A) \times 100\%. \quad (6.10)$$

Переваги пропонованої методики полягають в такому:

по-перше, оцінка рівня податкового тягаря є більш об'єктивною за рахунок включення в розрахунок сум податків, що відносяться на собівартість продукції і що сплачуються з прибутку підприємства;

по-друге, запропонована формула визначення податкового навантаження дозволяє точніше розрахувати суму податкових платежів, що підлягають сплаті, і значно понизити погрішність розрахунків.

Завдання наукового керівника

Проаналізуйте інші методики податкового тягаря на критерій оптимальності їх застосування при розрахунку податкового навантаження з позиції контролюючих органів та з позиції платників податків

Однак, слід зазначити, що на сьогодні відсутній універсальний спосіб розрахунку податкового навантаження на підприємство, придатний для аналітичних цілей. В тому числі й викладена модифікація методики А. Кадушкіна та Н. Міхайлової не може претендувати на таку роль, оскільки вона досить складна і доцільна при застосуванні спеціального програмного забезпечення.

Вимагає удосконалення й визначення структурних складових податкового навантаження в доданій вартості. В першу чергу це стосується оплати праці і прибутку, що дало б змогу на підставі галузевих зіставлень контролювати ключові фінансово-економічні показники підприємств. Сама ж методика повинна супроводжуватися доступним програмним продуктом, що дозволяє навіть не фахівцеві вводити вихідну інформацію з даних звітності підприємства і отримувати результат.

До того ж представляють інтерес й інші методики розроблені, зокрема, М. Крейніною, Т. Островенко, А. Єлісеєвим і А. Загороднім, А. Чудаковим, порівняльний аналіз яких було здійснено вітчизняними фахівцями.³⁸¹

Перспективним напрямом розвитку методології визначення податкового навантаження також є розрахунок податкового тягаря на основі показників рента-

³⁸¹ Проблеми розвитку податкової політики і оподаткування. Монографія / За заг. ред. докт. екон. наук, професора Іванова Ю. Б. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2007. – 448 с.

Розділ 6. Ключові проблеми податкового адміністрування й протидії тіньовій економіці

бельності, трудомісткості, фондомісткості, матеріалоємності та визначення на цій основі максимального та середнього значення податкового тягаря в розрізі окремих галузей та систем оподаткування.³⁸²

Література для самостійної роботи до глави 6

1. Агарков Г. А. Противодействие налоговой системы теневой экономической деятельности: Монография. – Екатеринбург : ИЭ УрО РАН, 2007. – 278 с.
2. Агарков Г. А. Теневая экономика региона: моделирование, анализ противодействие / Г. А. Агарков. РАН, УрО, Ин-т экономики; под ред. А. И. Татаркина, А. А. Куклина. – Екатеринбург : Институт экономики УрО РАН, 2008. – 264 с.
3. Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво // Фінанси України. – 2003. - №6. – С. 27 – 35.
4. Вишневский В., Веткин А. Уклонение от уплаты налогов и рациональный выбор налогоплательщика // Вопросы экономики. – 2004. – №2. – С. 102 – 112.
5. Вишневский В.П., Веткин А.С. Уход от уплаты налогов: теория и практика: Монография.– Донецк : ИЭП НАН Украины, 2003. – 228 с.
6. Вылкова Е., Романовский М. Налоговое планирование. – СПб. : Питер, 2004. – 634 с.
7. Годме П. М. Финансовое право. – М. : Изд. «Прогресс», 1978. – 429 с.
8. Десятнюк О. М. Моніторинг податкових ризиків: теорія та практика: Монографія. / О. М. Десятнюк. – Тернопіль : ТНЕУ, 2009. – 312 с.
9. Егорова Е. Е. Еще раз о сущности риска и системном подходе... / Е. Е. Егорова // Управление риском. – 2002. – № 2. – С. 9 – 12.
10. Елисеев А., Кикин А, Кучеров И, Соловьев И, Тамбовцев В. Криминологическая характеристика налоговой преступности // Налоговый вестник. – 2002. – № 7. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.nalvest.ru/articles/print/2232.html>
11. Загородній А., Єлісеєв А. Податки та податкове планування підприємницької діяльності: Монографія. – Львів: Центр Бізнес-Сервісу, 2003. – 152 с.
12. Звіт наглядової ради. – [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://www.visnuk.com.ua>
13. Злобина Л., Стажкова М. Практика оптимизации налоговой нагрузки экономического субъекта: Учебное пособие для студентов высших и средних специальных учебных заведений. – М. : Академический Проект, 2003. – 112 с.
14. Иванов Ю. Б, Карпова В. В., Карпов Л. Н. Налоговое планирование: принципы, методы, инструментарий. Монография. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2006. – 272 с.
15. Иванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Кізіма А. Я., Карпова В. В. Податковий менеджмент: Підручник. – К. : Знання, 2008. – 525 с.
16. Кирова Е. А. Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты // Финансы. – 1998. – № 9. – С. 27 – 35.

³⁸² Иванов Ю. Б, Карпова В. В., Карпов Л. Н. Налоговое планирование: принципы, методы, инструментарий. Монография. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2006. – 272 с.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

17. Клапків М. С. Страхування фінансових ризиків: Монографія / М. С. Клапків. – Тернопіль : Економічна думка, Карт-бланш. – 2002. – 570 с.
18. Лисюк В. Особливості методики розрахунку податкового тягаря // Фінанси України. – 2000. – № 11. – С. 79 – 85.
19. Литвин М. И. Налоговая нагрузка и экономические интересы предприятий // Финансы. – 1998. – № 5. – С. 29 – 31.
20. Мельник В. М. До питання формування теоретичних засад адміністрування податків // В. М. Мельник. – Фінанси України. – 2008. – №9. – С. 3 – 9.
21. Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу: Монографія. – К. : Комп'ютерпрес, 2006. – 277с.
22. Мельник В. М. Проблеми теорії та практики адміністрування податків в Україні // Актуальні проблеми економіки. – 2003. – №5. – С. 40 – 43;
23. Модернізація Державної податкової служби України. Інформаційний збірник. – 2001. – №1. – С.1.
24. Налоговая политика. Теория и практика: учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика» / [И. А. Майбуров и др.]. / Под ред. И. А. Майбурова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 519 с.
25. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: монографія / П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій [та ін.]; за ред. З. С. Варналій. – К. : Знання України, 2008. – С. 236.
26. Про затвердження стратегічного плану розвитку державної податкової служби України. Наказ ДПА України від 07.03.2003р. №160. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua/>
27. Проблеми розвитку податкової політики і оподаткування. Монографія / За заг. ред. докт. екон. наук, професора Іванова Ю. Б. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2007. – 448 с.
28. Соціально-економічний стан України: Наслідки для народу та держави. Національна доповідь. – НАН України. – Секція суспільних і гуманітарних наук. – К. : НАН України, 2009. – 535 с.
29. Татаркин Д. А. Институциональная борьба за налоги: взгляд с позиции теории общественного выбора // Налогообложение: проблемы науки и практики – 2009: Монография / Под ред. Ю. Б. Иванова. Х. : ИНЖЭК, 2009. – С. 35 – 46.
30. Фінанси: підручник / [С. . Юрій, В. М. Федосов, Л. М. Алексеєнко та ін.]; за ред. С. І. Юрія, В. М. Федосова. – К. : Знання, 2008. – 611 с.
31. Musgrave Richard A. The Theory of Public Finance: (A Study of Public Economy). - New York: McGraw-Hill, 1959. – 628 p.
32. Zech J. Risk Management als System. Zeitschrift fur die gesamte. Versicherungswissenschaft (Zfgvvw). – 1983, H. 4. – P. 646 – 647 p.

У подібних умовах розвитку податкові системи різних країн володіли високим ступенем автономності одна від одної і від зовнішнього світу. Відповідно, відпала необхідність в координації національних податкових політик двох або більше держав. Податкова політика вважалася виключно внутрішнім економічним завданням, а суб'єкти господарської діяльності і фактори виробництва не відрізнялися достатньою мобільністю.

Але друга половина ХХ ст. внесла в традиційний і такий, що тривав століттями, процес національного оподаткування суттєві корективи. Глобалізація системи світогосподарських зв'язків, яка набирала обертів, привела до фундаментальних змін як зовнішнього, так і внутрішнього середовища формування національних податкових систем. Глобалізація розсунула національні межі, в рамках яких раніше була локалізована господарська діяльність фізичних та юридичних осіб, а поява сучасних засобів телекомунікацій (включаючи Інтернет) суттєво спростила фінансові трансакції між країнами і внесла революційні зміни в міжнародну торгівлю послугами.

У нових умовах господарювання значна частина не тільки компаній, але і приватних осіб стає суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД). І з кожним роком дедалі більша частка доходів і активів економічних агентів утворюється за кордоном. Дійсно, в сучасній світовій економічній системі з її розпливчастими кордонами між країнами, розвинутою телекомунікаційною і транспортною інфраструктурою, капітал і трудові ресурси стали надзвичайно мобільними. Але при цьому суттєво зросла і можливість фінансових махінацій платників податків для введення в оману відповідних національних податкових органів.

Завдання наукового керівника

Якісно оцініть рівень мобільності різних факторів виробництва (праці, капіталу, підприємницької здатності, землі), співвіднесіть із мобільністю відомих податкових баз (доходів, прибутку, споживання, майна й ін.). Зробіть власний висновок щодо тих баз, які по ідеї мають обкладатися в країні резидентства або в приймаючій країні, а які – в обох.

З огляду на ці обставини, вектор розвитку національних податкових систем протягом ХХ ст. від колишньої концепції національної прихильності економічних агентів змінився в бік організації оподаткування на основі глобальних критеріїв, у першу чергу на основі глобального доходу.³⁸⁴

Концепція податкового резидентства, що стала новою методологічною основою національних податкових законодавств, передбачає облік та оподаткування глобальних (суккупних)

³⁸⁴ Pires M. International Juridical Double Taxation of Income. Deventer; Boston, 1989. – P. 5.

Розділ 7. Податкова політика в умовах глобалізації

доходів суб'єктів господарювання у юрисдикції їх резидентства.³⁸⁵ Податкові адміністрації, нарешті, усвідомили важливість контролю зарубіжних доходів своїх резидентів. При такому контролі національні податкові адміністрації прагнуть вийти за межі своєї фіскальної території в спробі збільшити податкові надходження до відповідного бюджету. Фізичні та юридичні особи тепер, як правило, зобов'язані платити податки на всі свої закордонні доходи в тій країні, податковими резидентами якої вони визнаються.

Разом з тим, в сучасній економіці, що глобалізується, національним податковим адміністраціям в погоні за глобальними доходами своїх платників податків – резидентів доводиться протистояти мобільності податкових суб'єктів, враховувати нові форми ведення бізнесу (електронна комерція, Інтернет-банкінг та ін.) і нові форми доходів, вести конкуренцію з податковими адміністраціями інших країн. У свою чергу платники податків мають у своєму розпорядженні все більші знання про механізми оптимізації податкових платежів, до їх послуг цілий штат найбільш кваліфікованих податкових консультантів та адвокатів.

Слід зазначити, що мобільні фактори виробництва дуже сильно піддані впливу податкових ставок і реагують на жорсткість податкової політики, яка проводиться. Вони досить легко переміщаються туди, де податки нижче. Глобалізація, *по-перше*, підриває колись усталену монополію національних держав на оподаткування відповідних податкових суб'єктів, оскільки платники податків отримали можливість переходити національні кордони, якими лімітується фронт діяльності податкових органів. А, *по-друге*, глобалізація змушує адаптувати як національну податкову систему, так і податкову політику, що реалізується урядом, до умов швидко мінливого зовнішнього середовища.

Завдання наукового керівника

на якому слід обговорити, яким Ви бачите в майбутньому «глобальне село». Чи збережуться в ньому національні суверенітети? Чи можливе в перспективі поява глобальних (світових) податків та спеціалізованого контролюючого органу світової спільноти в сфері оподаткування (Світова податкова адміністрація)?

Сучасний етап розвитку цивілізації, що розпочався на рубежі ХХ – ХХІ ст., на думку деяких зарубіжних економістів та істориків, є «сьомою великою епохою людства», епохою, яка трансформувала колишні уявлення про роль держави в економіці.

Так, відповідно до теорії Б. Мерріфілда,³⁸⁶ на початок ХХ ст. з умовним інтервалом у п'ять століть людство пройшло через вавилонську,

³⁸⁵ Погорлецкий А. И. Международное налогообложение: учебник. – СПб.: Изд-во Михайлова В. А., 2006. – С. 30.

³⁸⁶ Merrifield B. Innovation Management in the 7-th «Great Epoch» // Research. Technology. Management. 1999. Vol. 42. – № 5.

грецьку і римську епохи розвитку, пережило «темні часи», після яких були середньовічний період і «ренесанс».

Головна характеристика даного етапу розвитку – глобалізація господарської діяльності, утворення всесвітньої спільноти, що зветься «глобальним селом» (global village). Одним із трьох головних феноменів «глобального села» є ерозія, що прискорюється, як фінансового, так і економічного суверенітету національної держави, якому сприяє створення світу без видимих кордонів.

В умовах, коли господарська діяльність бізнесу все частіше виходить за рамки національних кордонів, національні уряди змушені враховувати у своїй внутрішній політиці зовнішньоекономічні результати діяльності вітчизняних і зарубіжних компаній. Подібна політика призводить до збереження прикордонних податкових бар'єрів у кожній з держав. Разом з тим, фіскальні кордони в умовах сучасних технологій їх подолання стають дедалі більш прозорими, що не може залишитися без уваги національних податкових адміністрацій.

Процес глобалізації змінює співвідношення між зовнішніми та внутрішніми факторами розвитку національних господарств на користь постійно зростаючої значимості перших. У сучасному «глобальному селі» жодна країна не в змозі раціонально формувати і здійснювати свою економічну політику, не враховуючи інтереси і поведінку інших учасників світогосподарської діяльності. Все це в рівній мірі відноситься і до сфери оподаткування.

Особливість розвитку процесу глобалізації з податкової точки зору полягає в тім, що національна за своєю суттю держава не в змозі контролювати зовнішньоекономічну діяльність (доходи від операцій за кордоном) та глобальні переміщення товарів і послуг своїх резидентів – платників податків. Суперечність полягає в тому, що платники податків стали «глобальними» і «зникаючими», у той час як діяльність податкових органів продовжує лімітуватися національними кордонами.

Дійсно, виникнення «глобальної юрисдикції» Інтернет та вдосконалення системи телекомунікацій дозволили платникам податків задіяти раніш невідомі механізми податкового планування (наприклад, локалізувати компанію за місцем знаходження її Веб-сервера), а також використовувати віртуальні можливості для ухилення від сплати податків. Експансія країн з низьким рівнем податків (так званих податкових гаваней), що почалася ще в 1960 – 1970-і рр., також внесла чималий внесок в цей процес, скорочуючи податкові доходи провідних країн світу.

Беручи до уваги дані факти, національним урядам доводиться докорінно перебудовувати свою податкову політику, пристосовувати податкові системи до реалій «глобального села» та світу інформаційних технологій. Така перебудова податкових політик виражається в ряді проявів, зокрема:

Розділ 7. Податкова політика в умовах глобалізації

- в більш тісній, ніж за весь попередній історичний період, *координації* зусиль податкових органів різних країн;
- у прагненні до поступової *конвергенції національних податкових систем* на основі уніфікації принципів оподаткування та існуючих податків (їх видів, податкових баз і ставок);
- стандартизації підходу до обов'язкової фінансової та *податкової звітності* фізичних та юридичних осіб;
- акцентування уваги на податкових проблеми в рамках діяльності *міжнародних організацій*.

Без уваги держави не залишається ані Інтернет та пов'язані з ним комерційні операції, ані позиції податкових гаваней. Примітно, що якщо раніше держава в особі своїх податкових служб діяла переважно репресивними адміністративними методами, жорстко контролюючи як внутрішні угоди, так і зовнішньоекономічні операції господарюючих суб'єктів, то у системі світових господарських зв'язків, що глобалізується, колишній підхід зазнає суттєвих змін.

У «глобальному селі» потрібно ще завоювати довіру і лояльність фізичних і юридичних осіб. Зрозуміло, що жорсткі адміністративно-командні методи тотального обліку та контролю платників податків для цього не цілком годяться. І якщо раніше, говорячи про міжнародну конкурентоспроможність національної економіки, мали на увазі переважно конкурентоспроможність її національних компаній-виробників (такий підхід зокрема відображає відома теорія конкурентних переваг націй Майкла Портера), то тепер далеко не останнє місце в сприйнятті цієї конкурентоспроможності займає імідж держави та її уряду.

Для глобального споживача-платника податків повне право на існування має *бренд* країни, продукцію якої він споживає. Застосувавши такий підхід до умов розробки національної податкової політики, можна констатувати, що в світі, що

глобалізується, системі світових господарських зв'язків в інвесторів і просто споживачів як найбільш конкурентоспроможні в усіх відношеннях будуть сприйматися країни, податковий клімат яких сприятливий для підприємницької діяльності.

У нових умовах світогосподарської розвитку кожна країна має прагнути створити собі **національний податковий імідж**, свого роду аналог фірмового бренду, що говорить плат-

Завдання наукового керівника

Термін «бренд» міцно вкоренився в лексиці сучасної економіки, але традиційна сфера його застосування – товар або фірма. Бренд держави – це поки що незвичне явище. Спробуйте уявити податковий бренд нашої держави, сформулювати для нього відповідний слоган. Виявіть головні конкурентні переваги української податкової системи

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

нику податків про переваги її податкового клімату та лояльності до платників відповідних національних податкових органів. Такий податковий бренд потрібно активно пропагувати через глобальні засоби масової інформації, формуючи позитивний імідж країни та її податкової системи в усьому світі.

Трансформація національних податкових систем в умовах глобалізації відбувається під впливом двох груп зовнішніх факторів: глобальних економічних факторів і факторів міжнародного податкового середовища (рис. 7.1).

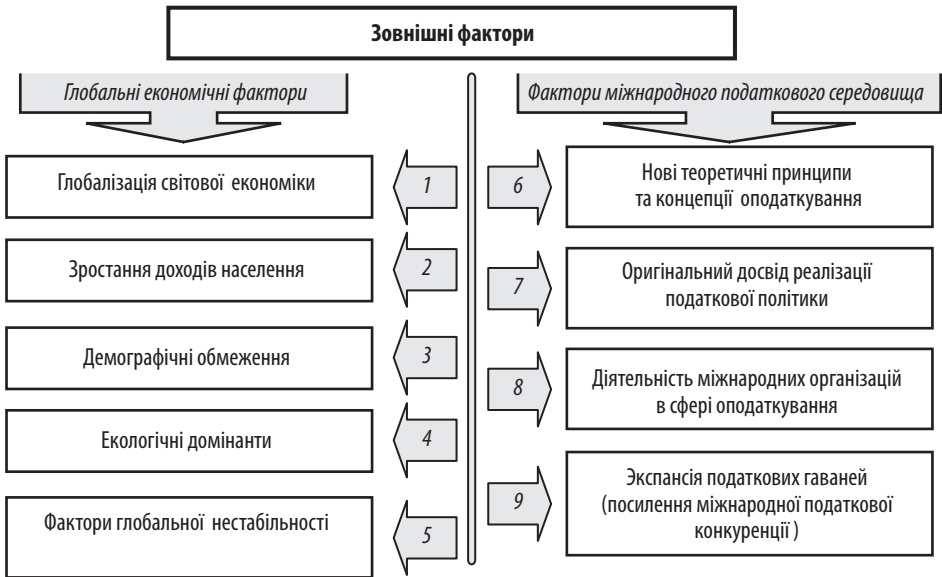


Рис. 7.1. Зовнішні фактори впливу на національні податкові системи

Впливаючи на національні податкові системи і на процес формування національної податкової політики, дані фактори сприяють частковій втраті національного податкового суверенітету, обумовлюють еволюційний тренд оподаткування в більшості країн світу.

До **глобальних економічних факторів**, що впливають на національне оподаткування, слід віднести:

- 1) **глобалізацію світової економіки** в усіх її проявах, включаючи глобалізацію бізнесу, підвищення зовнішньої прозорості національної податкової системи, інформаційну глобалізацію, фінансову глобалізацію, ерозію національних держав і відносно зниження економічної активності уряду, міжнародну економічну інтеграцію;

Розділ 7. Податкова політика в умовах глобалізації

- 2) зростання доходів населення, що тягне за собою підвищення значущості індивідуальних прибуткових податків у структурі національних податкових систем, застосування нових підходів у податковому адмініструванні (так званих «доброчинних» методів роботи податкових органів з платниками податків-фізичними особами), а також посилення громадського контролю за активністю уряду в податковій сфері;
- 3) демографічні процеси, характерні для сучасного етапу розвитку світової економіки, що вимагають нових підходів до формування суспільних фінансів в умовах зменшення загальної кількості платників податків, а також зростання пенсійних зобов'язань держави (міграція, зниження народжуваності та старіння населення, які тягнуть за собою депопуляцію);
- 4) екологічні фактори, що підсилюють роль екологічних податків як вбудованих регуляторів господарської активності людства в структурі національних податкових систем і обумовлюють поступову екологізацію цих систем, там де екологічні обмеження найбільш серйозні;
- 5) фактори глобальної нестабільності, найбільш характерними з яких на початку ХХІ ст., на наш погляд, є глобальна фінансово-економічна криза, міжнародний тероризм і епідемії небезпечних захворювань глобального характеру (ВІЛ / СНІД, атипова пневмонія, високопатогенні віруси грипу та ін.), що вимагає не тільки коригування податкової політики з урахуванням антикризових заходів, але й зростання державних асигнувань на заходи превентивного характеру щодо загроз тероризму і небезпечних захворювань. Це тягне за собою можливість консервації або навіть підвищення податкового навантаження в ряді країн світу в доступному для огляду майбутньому.

Факторами міжнародного податкового середовища, які безпосередньо обумовлюють характер податкових систем провідних країн світу і національну податкову політику на рубежі ХХ – ХХІ ст., є:

- 1) сучасні теоретичні принципи і концепції оподаткування, такі як постулати економіки пропозиції і концепція податку на додану вартість. Наприклад, вплив зазначеної теорії, що виникла в США в середині 1970-х рр., але дотепер залишається актуальною – носить глобальний характер у сфері оподаткування бізнесу.³⁸⁷ А концепція ПДВ, що виникла в Західній Європі в 1950-і рр.³⁸⁸ і тріумфально поширилася на інші регіони світу в 1990-і рр.,

³⁸⁷ См.: The Tax Revolution: A New Era Begins, 1986.

³⁸⁸ См.: Lauré M. Traité de politique fiscale. Paris, 1956.

- взагалі викликала справжній переворот у непрямому оподаткуванні, змінивши колишнє уявлення про доцільні пропорції між прямими та непрямими податками;
- 2) досвід реалізації податкової політики в зарубіжних країнах, як позитивний, так і негативний. Так, успіх застосування оригінальних податкових рішень в окремих країнах демонструє можливість відтворення даного досвіду в інших країнах, у той час як невдале застосування податкових новацій звільняє від необхідності їх подальшої апробації;
 - 3) діяльність міжнародних організацій у сфері оподаткування, що піднімає питання про ефективність національного податкового адміністрування, що змушує пристосовувати діючий в країні режим оподаткування до вимог організацій, членом яких є або прагне стати дана держава (детальніше – в підрозділах 7.4 – 7.5);
 - 4) експансія податкових гаваней, що змушує модифікувати національні податкові системи так, щоб зберігалася можливість протидії міжнародному ухиленню від сплати податків, а податковий клімат країни залишався привабливим для інвесторів.

Модифікація національних податкових систем під впливом виявлених нами зовнішніх чинників передбачає поступове зближення принципів, на підставі яких будується державна податкова стратегія і податкова політика в різних країнах світу; гармонізацію внутрішніх правових норм у податковій сфері; зближення структури податкових систем, відповідних податкових ставок і режимів оподаткування. Дані обставини дозволяють говорити про прояви процесу *конвергенції національних податкових систем*.

Завдання наукового керівника

Сформулюйте власне відношення до конвергенції національних податкових систем, наведіть конкретні приклади прояву цього процесу, спробуйте обґрунтувати або спростувати тезу про те, що він в кінцевому підсумку приведе до уніфікації податкових систем

Конвергенція національних податкових систем розуміється нами, насамперед, як зближення основних принципів оподаткування, структури податкових систем, податкових законодавств, методик розрахунку податкової бази, вирівнювання існуючих податкових ставок у різних країнах, наслідком чого є певна взаємозалежність і взаємозумовленість національних податкових систем, що характеризується також

взаємопроникненням національних податкових політик в результаті міждержавної координації у податковій сфері в сучасному світі, що глобалізується.

Ключовими елементами процесу адаптації національної податкової системи до впливу зовнішнього середовища, зближення структури податкових сис-

Розділ 7. Податкова політика в умовах глобалізації

тем і методів реалізації податкової політики країн-суб'єктів світової економіки, стають:

- *міжнародна податкова конкуренція*, наслідком якої є стихійна форма конвергенції національних податкових систем;
- *міжнародна податкова координація (гармонізація)*, яка формалізує податкову конвергенцію рамками міжнародних правових норм, що відображають спільні погляди національних урядів на особливості формування податкових систем і податкової політики в сучасному світі.

Хоча у відповідності з традиційними поглядами національна податкова система і податкова політика, яка проводиться, в першу чергу мають відповідати внутрішнім потребам розвитку народного господарства даної країни, абстрагуватися від впливу зовнішніх факторів у сучасних умовах вже неможливо. Глобалізація стала тим самим об'єктивним процесом, якому вже марно протистояти, в тому числі і в податковій сфері.

Ті країни, які не враховують вплив зовнішніх факторів на свої національні податкові системи, завідомо опиняються в гіршому становищі з точки зору конкурентоспроможності, привабливості як для іноземних, так і для вітчизняних інвесторів. Участь країни в системі міжнародних економічних відносин веде до необхідності коригувань у національній податковій системі і податковій політиці відповідно до вимог глобального середовища, змушує модифікувати національну податкову систему під впливом зовнішніх факторів.

Подібна модифікація національних податкових систем передбачає поступове зближення принципів, на підставі яких будується державна податкова стратегія в різних країнах світу; гармонізацію внутрішніх правових норм у податковій сфері; зближення структури податкових систем, відповідних податкових ставок і режимів оподаткування. Дані обставини дозволяють говорити про процес конвергенції національних податкових систем і національних податкових політик. І це, безумовно, виступає головним результатом глобалізації.

7.2. Міжнародна податкова конкуренція

Конкуренція забезпечує найкращу якість продуктів
і розвиває найгірші якості людей.

Девід Сарнофф

Процес глобалізації системи світових господарських зв'язків сприяв появі конкуренції особливого роду – міжнародної податкової конкуренції. Основними факторами, що спричинили появу цього явища, виступають:³⁸⁹

- неузгоджене встановлення податків державами, яке зумовлено тим, що кожна країна наділена суверенним правом самостійно визначати склад, структуру, механізми обчислення та стягнення податків на своїй території, тобто є проявом фіскального суверенітету держав. У період до 1970 – 1980-х років податкова конкуренція являла собою «побічний ефект», що мав витоки з природних розбіжностей між законодавствами різних країн, які визначалися внутрішніми цілями. Неузгодженість дій держав при встановленні податків призводить, у свою чергу, до виникнення відмінностей між країнами у рівні податкового навантаження, якого зазнають платники податків, що здійснюють економічну діяльність на їх території;
- міжнародна мобільність факторів виробництва. Закритість національних економік в «доглобалізаційний» період обмежувала можливість вільного руху факторів виробництва – капіталу і робочої сили – між країнами. Протягом тривалого часу міграція капіталу була жорстко обмежена національним законодавством країн. Міграція робочої сили зумовлювалася переважно політичними, релігійними та іншими мотивами і, як правило, не була проявом негативної реакції на податкову політику урядів країн (встановлення надмірного податкового навантаження). Починаючи з 1980-х років ХХ ст. спостерігається прискорення процесу інтеграції національних товарних ринків та ринків факторів виробництва (капіталу і робочої сили). За твердженням Д. Мітчела,³⁹⁰ податкова конкуренція виникає, коли індивіди мають змогу обирати між юрисдикціями з різним рівнем оподаткування, приймаючи рішення щодо того, в якій краще працювати, робити заощадження та інвестувати. Це означає, що країни, які провадять економічну політику, що не відповідає інтересам суб'єктів господарювання, можуть зіткнутися з масовим переміщенням бізнесу до інших держав.

³⁸⁹ Педь І. В. Податкова конкуренція: Монографія. – К.: Експерт-Консалтинг, 2009. – С. 200

³⁹⁰ Цит. за Педь І. В. Податкова конкуренція: Монографія. – К.: Експерт-Консалтинг, 2009. – С. 196

Розділ 7. Податкова політика в умовах глобалізації

Сутність **міжнародної податкової конкуренції** полягає в суперництві численних податкових юрисдикцій за право залучення у свою національну економіку «глобальних платників податків» (як господарюючих суб'єктів-резидентів інших країн, так і своїх власних суб'єктів ЗЕД) для того, щоб оподаткувати їх доходи як від операцій усередині даної юрисдикції, так і за кордоном (відповідно до принципів резидентства й оподаткування доходів у джерела їх утворення).

Якщо проаналізувати наукові публікації щодо податкової конкуренції взагалі та міжнародної податкової конкуренції, зокрема, можна знайти широку палітру визначення цього поняття. Наведемо деякі з визначень податкової конкуренції:

Боротьба між урядами країн за залучення довгострокових інвестицій та кваліфікованої робочої сили шляхом перегляду свого податкового законодавства задля створення максимально сприятливого ділового клімату (К. Едвардс, Д. Мітчелл).³⁹¹

Ситуація, коли платники податків, які зіткнулись з вибором різноманітних комбінацій податків та державних послуг, будуть прагнути туди, де зможуть отримати їх найкраще поєднання (Ч. Тайбут).³⁹²

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 (І. Педь).³⁹³

З позицій сучасної теорії конкуренції, податкова конкуренція може бути визначена як процес управління конкурентними перевагами податкової системи, які визначені в стратегії розвитку держави, в боротьбі за мобільні фактори виробництва (капітал і робочу силу) та інші соціально-економічні вигоди (інновації, доступність природних ресурсів, забезпеченість зайнятості тощо) з метою забезпечення сталої конкурентоспроможності національної економіки.

Одним з важливих завдань міжнародної податкової конкуренції є стимулювання припливу закордонного капіталу в дану суверенну податкову юрисдикцію за рахунок сприятливих податкових ставок і режимів оподаткування. Слід відзна-

³⁹¹ Мамедов О. Ю. Глобальная конкуренция ворвалась в сферу налогообложения // TERRA ECONOMICUS (Экономический вестник Ростовского государственного университета). – 2009. – Т. 7. – № 1. – С. 150.

³⁹² Цит. за Серебренников Д. М. Эволюция и содержание понятия «налоговая конкуренция». Теории налоговой конкуренции. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.lomonosov-msu.ru/archive/Lomonosov_2007/24/serebrennikovdm@rambler.ru.doc.pdf.

³⁹³ Педь І. В. Міжнародна податкова конкуренція: сутність, умови та механізм функціонування // Зовнішня торгівля: право та економіка. – 2008. – № 2 (37). – С. 135.

чити, що залучення капіталу зі світових ринків не є самоціллю будь-якого національного уряду, а, скоріш, служить засобом досягнення інших завдань, таких як розвиток інвестиційної та інноваційної діяльності, зростання податкових надходжень, створення робочих місць, ріст продуктивності праці й заробітної плати, створення ефективної ринкової інфраструктури.

Міжнародна податкова конкуренція означає вплив на національну податкову систему однієї окремо взятої держави податкової політики, що проводиться в інших країнах, оскільки в умовах глобалізації системи світових господарських зв'язків взаємозалежність національних податкових систем зростає настільки, що рішення, прийняті в сфері оподаткування окремих країн, безпосередньо впливають на всіх суб'єктів світової економіки.

Кінцевою метою процесу міжнародної податкової конкуренції для цілого ряду країн є не першочергове підвищення дохідної частини бюджетів за рахунок залучення додаткових платників податків (фіскальна функція податкової системи), а посилення національних конкурентних переваг шляхом створення в країні ефективної інфраструктури, кластерів певних галузей народного господарства, збільшення рівня зайнятості й доходів місцевого населення.

Така податкова політика в остаточному підсумку веде й до зростання національного доходу, і до збільшення податкових надходжень на користь уряду (мультиплікаційний ефект податкової системи, що стимулює розвиток). Крім того, повною мірою може виявитися й ефект масштабу, що у теорії податків наочно проілюстровано кривою А. Лаффера, коли низькі податки приносять згодом більш високі надходження уряду за рахунок масовості платників податків і сталості росту їхньої податкової бази.

Принциповою відмінністю міжнародної податкової конкуренції є те, що основними її суб'єктами є країни в особі своїх національних урядів і податкових адміністрацій, у той час як суб'єктами традиційної конкуренції в рамках світового господарства є, як правило, недержавні економічні агенти (компанії). Іншими словами, міжнародна податкова конкуренція – це конкуренція національних податкових систем, правил (режимів) оподаткування

Завдання наукового керівника

Спробуйте сформулювати відмітні ознаки, що дозволяють ідентифікувати ці форми міжнародної податкової конкуренції. На декількох конкретних прикладах перевірте їх спроможність. Подібна систематизація може стати елементом новизни Вашої роботи

різних видів доходів від різних видів господарської діяльності, рівня податкових ставок, характеру податкових пільг.

Серед **форм** міжнародної податкової конкуренції можна виділити:

по-перше, сумлінну (рівноправну) податкову конкуренцію (fair tax competition),

Розділ 7. Податкова політика в умовах глобалізації

основою якої служить орієнтація національної податкової політики на концепції власної теоретичної школи оподаткування, а також на передові закордонні податкові теорії й практичний закордонний досвід, що припускає проведення податкових реформ відповідно до теоретичних побажань і рекомендацій;

по-друге, згубну (несумлінну) податкову конкуренцію (unfair, частіше – harmful tax competition), яку слід розглядати як ігнорування певними країнами історично сформованих традицій поведінки національних податкових адміністрацій, підрив принципів і норм оподаткування, розповсюджених у провідних державах світу, заохочення різних форм запобігання податків і ухилень від їх сплати.

На характер міжнародної податкової конкуренції певною мірою впливає місце, що займає розглянута країна в класифікації податкових систем і податкових режимів (з погляду величини загального податкового тягаря й рівня податкових ставок для резидентів і податкового тягаря й ставок для фізичних і юридичних осіб-нерезидентів). За даними параметрами світової економіки можна виділити дві групи країн.

Перша група – це юрисдикції, що не мають істотних розходжень у рівні й характері оподаткування вітчизняних і закордонних інвесторів, фізичних і юридичних осіб – резидентів і нерезидентів.

Для цієї групи країн характерний як порівняно високий, так і помірний рівень оподаткування фізичних і юридичних осіб, обов'язкові вимоги до фінансової й податкової звітності, суворий контроль і облік діяльності платників податків і їхніх доходів, кримінальне переслідування за податкові правопорушення. До числа таких держав відноситься більшість країн з розвинутою економікою, перехідні економіки й багато країн, що розвиваються.

Друга група – це юрисдикції, з податковими режимами, що різко розрізняються, для резидентів і нерезидентів, які надають більші пільги іноземним інвесторам в окремих сферах господарської діяльності.

Завдання наукового керівника

Підберіть приклади конкретних офшорів відповідно з представленою класифікацією, спробуйте сформулювати різницю у відносинах першої групи юрисдикцій до різних видів офшорів другої групи

Дану групу країн прийнято йменувати як *країни – податкові гавані, податкові притулки або офшори*, оскільки вони пропонують пільговий режим оподаткування для іноземних фізичних і юридичних осіб.

Класифікуючи податкові гавані, можна виділити три основні групи подібних юрисдикцій (дана класифікація вперше була проведена у ФРН):

- податкові гавані з нульовими ставками податків;
- податкові гавані з низьким рівнем оподаткування;

- податкові гавані, що справляють податки за «нормальними» ставками, але гарантують преференційний режим оподаткування для певних категорій доходів.

Крім того, на підставі вищенаведеної класифікації, податкові гавані можна поділити на *загальні*, що надають податкові пільги всім закордонним інвесторам, а також на *спеціалізовані*, які розвивають на своїй території лише певні види діяльності іноземних резидентів.

Сумлінна податкова конкуренція, у якій бере участь дана країна, припускає, що в даній державі відсутні істотні розбіжності в режимах оподаткування доходів, одержуваних на її території нерезидентами, і доходів резидентів. При цьому гарантована звітність усіх без винятку платників податків перед національною податковою адміністрацією, а також дотримується фіскальна прозорість проведених господарських операцій.

Сумлінна податкова конкуренція припускає конкуренцію між податковими системами різних країн за *рівнем податкових ставок*, а також за *методами розрахунку оподаткованого доходу* (застосування припустимих відрахувань і знижок валового доходу). В останньому випадку високий рівень податкових ставок не обов'язково означає підвищені податкові платежі, оскільки величина сплачуваних податків залежить від розміру податкової бази, яку можна істотно скоротити застосуванням гарантованих відрахувань і знижок до валового доходу.

В умовах сумлінної податкової конкуренції першочергова увага приділяється таким більш важливим для мобільних факторів виробництва (особливо для фінансового капіталу) податкам як: на прибуток компаній; на розподіл прибутку у формі відсотків, дивідендів, роялті; на фінансові операції (операції із цінними паперами). Досить чутливими для фізичних осіб в умовах глобалізації виявляються й індивідуальні прибуткові податки.

Передбачається, що зниження податкового тягаря до оптимально припустимого рівня стане головним стимулом активізації господарської діяльності вітчизняних фізичних і юридичних осіб, а також залучить у національну економіку додаткові капітали із-за кордону (з країн, де рівень податків вище). Але для додання сумлінності такої конкуренції необхідно не робити розходжень між оподаткуванням іноземних інвесторів і вітчизняних фізичних і юридичних осіб, не допускати застосування податкових преференцій для підприємств специфічного роду діяльності, депресивних регіонів, галузей економіки або ж для окремих категорій громадян. Проте, кожна країна, що спирається на свій національний податковий суверенітет, вправі залишатися податково привабливою на підставі надання кожному конкретному платнику податків певного набору суспільних благ і послуг.

Розділ 7. Податкова політика в умовах глобалізації

Згубна (несумлінна) податкова конкуренція виникає в тому випадку, якщо яка-небудь окрема юрисдикція, бажаючи залучити закордонні інвестиції й заощаження, радикальним чином змінює податковий режим, що раніше діяв, гарантуючи істотні податкові преференції при оподаткуванні офшорних доходів іноземних інвесторів. Преференційний режим оподаткування вводиться, як правило, для спеціалізованих компаній, що належать іноземним інвесторам, у таких досить мобільні для капіталовкладень сферах бізнесу як банківська діяльність, фінанси, страхування, лізинг.

Істотною відмінністю згубного податкового режиму є наявність низького рівня оподаткування винятково для нерезидентів даної юрисдикції, а також гарантії податкових переваг незалежно від реальних результатів господарської діяльності (компанія по суті може бути номінальної, створеної винятково з метою мінімізації податків).

Завдання наукового керівника

Спробуйте систематизувати інструменти згубної податкової конкуренції, виділіть ті з них, які використовуються також як інструменти податкового стимулювання (див. розділ 4). Обґрунтуйте принципову різницю в застосуванні таких інструментів

Традиційний інструментарій несумлінної податкової конкуренції:

- значно скорочені стосовно звичайного рівня обкладання резидентів ставки корпоративного податку на прибуток (або повне звільнення нерезидентів від цього податку);
- податкові канікули для іноземних інвесторів на фіксований або необмежений період часу;
- створення спеціальних зон *tax free*;
- скорочені ставки податків на розподіл прибутку закордонним інвесторам у формі дивідендів, відсотків, роялті, утримуваних у джерела їх виплати (*withholding taxes*), або відсутність таких податків;
- прискорена амортизація (т. зв. податкова амортизація) і спеціальні інвестиційні пільги виключно для закордонних інвесторів.

Негативний характер несумлінної податкової конкуренції проявляється, насамперед, у тім, що вона спотворює реальну картину розвитку торгово-економічних зв'язків між країнами, виводячи на перше місце не комерційні, а винятково податкові міркування.

Слід зазначити, що провідні країни світу в рамках діяльності міжнародних організацій провели досить велику роботу над створенням основ і правил міжнародної торговельної системи, значно лібералізувавши рух товарів, послуг і капіталів у системі світових господарських зв'язків. Всі держави, зацікавлені в розвитку даної системи, істотно знизили свої бар'єри для міжнародної торгівлі й міжнарод-

них інвестицій, включаючи податкові бар'єри: експортно-імпортні мита, оподаткування капіталів і інвестицій.

Разом з тим, було б невірно дозволити окремим країнам (особливо тим, які не приймали активної участі в процесі узгодження загальних норм поведінки на світовому ринку товарів, послуг і капіталів) безоплатно користуватися вигодами від діючої міжнародної торговельної системи на шкоду іншим. Крім того, слід не допускати зловживань, пов'язаних із протиправним прихованням на території деяких держав доходів, на які споконвічно претендують юрисдикції резидентства їх одержувачів.

Подібна згубна податкова практика негативним чином впливає на податкову базу країн, резиденти яких активно користуються міжнародним податковим плануванням або ухиленням від сплати податків, призводить до погіршення загальних умов для міжнародної торгівлі й інвестицій. Тому провідні країни світу, звичайно ж, зацікавлені в наявності міждержавних механізмів протидії активної діяльності країн – суб'єктів згубної податкової конкуренції.

Проте, якщо проводити паралелі між класичною конкуренцією й податковою, то можна помітити, що в умовах досконалої конкуренції займатися комерційною діяльністю не занадто й вигідно. Рівні умови, у яких перебувають суб'єкти досконалої конкуренції, рівномірний розподіл ресурсів і вирівнювання норми прибутку виводять бізнес усього лише на рівень беззбитковості. І тільки монопольне положення виробників (з урахуванням використання переваг наявності бар'єрів на входження в галузь, ефекту масштабу або вузькоспрямованої спеціалізації) є двигуном підприємницьких здатностей.

Завдання наукового керівника

Недоліки згубної податкової конкуренції очевидні, вони представлені в тексті. Спробуйте обґрунтувати позитивні наслідки такої конкуренції, якщо вони, на вашу думку, присутні

У такий же спосіб справи йдуть й у сфері міжнародної податкової конкуренції: конкуренція за загальноприйнятими правилами (сумлінна податкова конкуренція) не залишає країнам-аутсайдерам будь-яких шансів на залучення капіталів і інвестицій у свою юрисдикцію (а тим більше на податкове фінансування створення належної інфраструктури й освітньої системи).

І тільки за рахунок так званої «згубної податкової практики» у багатьох країн третього світу, а також у невеликих європейських держав (Ліхтенштейн, Монако, Андорра) є певні шанси завоювати лояльність глобальних платників податків, поставши для них податковим притулком від високого податкового тягара й «всевидючого ока» податкових служб провідних країн світу.

Протидія згубній податковій конкуренції. Існуюча на сьогоднішній день координація національних податкових політик у рамках зусиль, що здійснюються

Розділ 7. Податкова політика в умовах глобалізації

всім світовим співтовариством (насамперед розвиненими державами) щодо протидії несумлінній податковій конкуренції, покликана зменшити роль податкових гаваней і звести нанівець механізми офшорних операцій, метою яких є ухилення від сплати податків.

Для запобігання згубної податкової конкуренції в сучасній світовій економіці застосовуються два основних методи протидії:

- 1) самостійна (однобічна) реакція національних податкових систем з використанням можливостей анти-офшорних обмежень у відповідному національному податковому законодавстві;
- 2) розробка засобів проти згубної податкової практики на міждержавному рівні в рамках міжнародних організацій або інтеграційних угруповань.

Характеризуючи **однобічну реакцію** національних податкових систем на розвиток міжнародного податкового планування з використанням офшорних компаній – резидентів податкових гаваней, можна відзначити застосування в національному податковому законодавстві таких обмежників як:

- регламентовані правила трансферного ціноутворення й внутрішньофірмового кредитування;
- положення про контрольовані резидентами розвинених країн базові офшорні компанії, що перебувають у податкових гаванях (так званих *controlled foreign corporations, CFC*);
- запобігання уникненню податків на основі діючих податкових угод, укладених даною країною;
- обмеження щодо формування витрат й доходів резидентів при здійсненні господарських операцій з компаніями, що знаходяться під податковою юрисдикцією податкових гаваней. Так, в Україні при закупівлі товарів у суб'єктів офшорних зон (або через таких суб'єктів) платник податку має право на формування валових витрат в розмірі 85 % від фактично понесених. Аналогічні механізми (коригування в бік збільшення) можуть бути застосованими для доходу від операцій продажу товарів (послуг) на користь таких суб'єктів.

Аналізуючи **міждержавне співробітництво** в області протидії несумлінній податковій конкуренції, можна виділити два основних міжнародних інститути, відповідальних за даний напрямок.

По-перше, відповідна робота ведеться в рамках провідного інтеграційного угруповання світу – Європейського Союзу.

По-друге, діяльність головної організації розвинених країн – ОЕСР – також припускає розробку комплексу заходів, що стримують згубну податкову конкуренцію.

ЄС, прийнявши 1 грудня 1997 р. Кодекс поведження в оподаткуванні бізнесу, призвав всі країни – члени даного інтеграційного співтовариства покінчити із згубною податковою конкуренцією, що практикується ними, ліквідувавши до початку 2003 р. режими оподаткування, що класифікуються як згубні.

Протидія несумлінній податковій конкуренції в ЄС має сприяти уніфікації податкових режимів у країнах Євросоюзу, зниженню ролі податкового фактору при виборі країни місцезнаходження бізнесу, запобіганню ерозії податкових доходів країн – членів ЄС. Характерною рисою підходу ЄС є джентльменський характер домовленостей країн-членів і ідентифікація згубних податкових режимів лише в рамках Євросоюзу. Кодекс не впливає на інші країни світу, а також не торкається загальних питань оподаткування й не встановлює мінімальні межі зниження рівня податкових ставок.

Засоби протидії несумлінній податковій конкуренції з боку ОЕСР носять більш жорсткий характер, вони орієнтовані не тільки усередину цієї Організації, а поширюються за її межі. Політика ОЕСР у даному питанні будується на підвищенні тиску на податкові гавані для того, щоб змусити їх привести своє податкове, банківське й фінансове законодавство у відповідність із нормами, прийнятими в розвиненому світі, забезпечити прозорість фінансових операцій, скасувати конфіденційність угод і банківських рахунків компаній і фізичних осіб, підозрюваних у кримінальній діяльності.

Таким чином, можна визнати, що згубна податкова конкуренція сприяла координативній політиці в сфері оподаткування на міждержавному рівні, насамперед у рамках ЄС і ОЕСР, а діяльність даних організацій вплинула на трансформацію податкових систем країн – податкових гаваней. У міру запобігання згубної податкової практики сумлінна податкова конкуренція, що ведеться на основі ліберальних податкових реформ, буде затверджуватися як провідна форма міжнародної податкової конкуренції, що поставить більшість країн світу в рівні умови розвитку національних податкових систем і здійснення національної податкової політики.

Анти-офшорне регулювання як важливий елемент міждержавного співробітництва. Таке регулювання здобуває особливу актуальність в умовах макроекономічної нестабільності.

Слід відмітити, що серед причин глобальної економічної кризи 2008 – 2009 р., на наш погляд, істотна роль належить специфічним податковим факторам. Справа в тому, що в сформованій архітектурі глобальних фінансових ринків далеко не останнє місце зайняли офшорні фінансові центри, такі як Острови Кайман, Бермудські й Багамські острови, Ліхтенштейн, Швейцарія та інші юрисдикції,

Розділ 7. Податкова політика в умовах глобалізації

що створили пільговий режим оподаткування для закордонних інвесторів. При цьому подібні країни з низьким рівнем податків і спрощених правил податкового контролю сформували нішу «глобальних податкових пралень», що заохочують ухилення від сплати податків і сприяють фінансовому шахрайству. Масштаби таких махінацій вражають.

Обсяг офшорної фінансової індустрії у світі в цей час оцінюється в 1,7 – 11,5 трлн дол. На кожний долар допомоги, виділений найменш розвиненим країнам світу, доводиться відповідний долар, сліди якого губляться в так званих «податкових гаванях».³⁹⁴ При цьому офшорні юрисдикції є одними з найбільших у світі інвесторів: на частку фінансових центрів карибського регіону доводиться 12 % сукупних офшорних активів³⁹⁵ і 200 млрд дол. інвестицій в американські казначейські облигації (третій найбільший їх власник у світі), а біля третини глобальних фінансових активів фізичних осіб контролюється швейцарськими банками,³⁹⁶ що склало на початку 2009 р. суму в 2150 млрд шв. фр.³⁹⁷

Разом з тим, результатом подібних операцій, що сприяли початку глобальної економічної кризи, стала поява різних високоризикових фінансових інструментів й укладення інвестиційними банками та фондами під завісою офшорної таємності нерегульованих угод, що істотно підвищило ризики на світових фінансових ринках.

Приміром, одна лише афера американського фінансового шахрая Б. Медофа нанесла клієнтам-інвесторам Женевського *Union Bancaire Privée* збиток на суму 700 млн дол.³⁹⁸ У свою чергу втрати від існуючих «податкових лазівок», що сприяють переміщенню доходів фізичних і юридичних осіб у податкові гавані, щорічно обходиться не менш чим в 100 млрд дол. для бюджету США³⁹⁹ й 225 млрд дол. для бюджетів континентальних європейських країн.⁴⁰⁰

³⁹⁴ OECD's Current Tax Agenda. September 2009. – P. 24. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/dataoecd/38/17/1909369.pdf>

³⁹⁵ Paradis fiscaux : un chantier s'ouvre pour les banques françaises. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.lesechos.fr/patrimoine/banque/300343400-paradis-fiscaux---un-chantier-s-ouvre-pour-les-banques-francaises.htm

³⁹⁶ Швейцария. Инвестиционный путеводитель / Под ред. К. Келина. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2008. – С. 516.

³⁹⁷ Eskenasi. D. Les statistiques des banquiers contredisent celles de la BNS. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.letemps.ch/Page/Uuid/349f53ce-11aa-11de-bc5d-98a57222f3a6/2150_milliards_de_francs_davoirs_etrangers

³⁹⁸ <http://www.inopressa.ru/article/24Dec2008/nytimes/madoff.html>

³⁹⁹ <http://rosfincom.ru/world/news/45216.html>

⁴⁰⁰ http://www.expert.ru/printissues/expert/2009/40/pod_udobnum_flagom/

Завдання наукового керівника

на якому слід було б обговорити актуальність посткризового антиофшорного регулювання, основні напрями, методи і інструменти такого регулювання. Дана проблема може стати темою наукових статей магістрантів

Крім того, в умовах кризи через погіршення економічної кон'юнктури практично повсюдно зареєстроване рекордне зниження податкових надходжень. Разом з тим, в умовах падіння бюджетних доходів кошти, які виділяються в якості засобів державної підтримки, нерідко витрачаються не за призначенням. Причому частина допомоги, виділеної в рамках національних

антикризових програм, осідає на офшорних рахунках у юрисдикціях – податкових гаванях. Очевидно, що існування офшорних фінансових центрів у їхньому колишньому форматі повинне суворо контролюватися з боку провідних країн світу.

Таким чином, анти-офшорне регулювання стає важливим напрямком як національних, так і міждержавних антикризових програм. При цьому особливий акцент в умовах глобальної кризи слід зробити саме на міждержавному регулюванні, оскільки інструментарій регулювання на національному рівні здебільшого не досягає бажаних результатів через відсутність відповідної міжнародної правової бази й міждержавної координації.

Серед основних напрямків міждержавного анти-офшорного регулювання в умовах глобальної кризи слід виділити такі:

- посилення нагляду за компаніями й банками, що користуються державною підтримкою;
- тиск на офшорні юрисдикції з метою їх примуса до інформаційно-правового співробітництва із провідними країнами світу;
- зростання числа двосторонніх податкових угод, що відповідають Модельній податковій конвенції ОЕСР (МПК ОЕСР), а також спеціальних угод щодо обміну інформацією в податковій сфері.

В авангарді міждержавного анти-офшорного регулювання в цей час перебувають Велика двадцятка (G20) і ОЕСР, що взяли на себе основну роботу з посилення міжнародного співробітництва в податковій сфері. При цьому G20 розробляє загальну стратегію скоординованої анти-офшорної політики, а ОЕСР деталізує основні заходи впливу на офшорні юрисдикції.

Відповідно до рішень міністрів фінансів країн G20 на зустрічі 14 квітня 2009 р. в Хоршемі (Великобританія) було заявлено про посилення нагляду за банками, що користуються державною підтримкою, що буде сприяти запобіганню відтоку капіталів у країни – податкові гавані й забезпечить гарантовану схоронність

Розділ 7. Податкова політика в умовах глобалізації

банківських депозитів громадян на кризовий і посткризовий періоди.⁴⁰¹ Як очікується, санкції G20 проти некооперативних податкових гаваней будуть введені з березня 2010 р., а до цього часу країнам і територіям, що надають податкові притулки для іноземних вкладників, пропонується добровільно підкоритися новим вимогам податкової прозорості, які були погоджені на Лондонському самміті лідерів G20 2 квітня 2009 р.⁴⁰²

Діяльність ОЕСР в сфері анти-офшорного регулювання в цей час зосереджена навколо питань податкової прозорості, інформаційної взаємодії й збільшення числа податкових угод у світі. Проведена робота вже принесла бажані результати: після оприлюднення 2 квітня 2009 р. «чорного» і «сірого» списків непрозорих і некооперативних офшорних податкових юрисдикцій⁴⁰³ в них у найкоротший термін відбулися радикальні зміни: вже до 20 жовтня 2009 р. істотно зріс список країн, до яких в ОЕСР немає претензій,⁴⁰⁴ а всього в 2009 р. офшорними юрисдикціями було підписано близько 120 угод з інформаційного співробітництва в податковій сфері (такого швидкого прогресу в сучасній історії ще не було).⁴⁰⁵ Двосторонні загальні податкові конвенції між країнами тепер в обов'язковому порядку включають ст. 26 МПК ОЕСР (інформаційний обмін), є всі передумови для скасування банківської таємниці при податкових розслідуваннях, істотно зменшився інструментарій згубної податкової практики офшорних юрисдикцій.

Беручи до уваги результативність засобів міждержавного анти-офшорного регулювання в умовах глобальної кризи, можна сподіватися, що в глобальній фінансовій архітектурі посткризового розвитку світової економіки роль офшорних юрисдикцій з низьким рівнем податків істотно зменшиться, відповідно, колишня ера банківської таємниці й експансії податкових гаваней залишаться в минулому.

Викладений матеріал дозволяє зробити такий висновок. Для національних податкових адміністрацій податкова конкуренція призводить до підризу податкової бази й скороченню податкових надходжень. Разом з тим, жодна країна світу не в змозі протистояти податковій конкуренції – як сумлінної, так і згубної – поодиноці. Навіть при наявності відповідних обмежувальних положень анти-офшорного характеру в національному податковому законодавстві очевидна необхідність координації податкових політик різних країн світу на наднаціональному рівні для того, щоб:

⁴⁰¹ См. http://www.g20.org/Documents/2009_communique_horsham_uk.pdf

⁴⁰² <http://top.rbc.ru/economics/06/09/2009/327197.shtml>

⁴⁰³ <http://www.oecd.org/dataoecd/38/14/42497950.pdf>

⁴⁰⁴ <http://www.oecd.org/dataoecd/50/0/43606256.pdf>

⁴⁰⁵ http://www.oecd.org/document/7/0,3343,en_2649_33767_38312839_1_1_1_37427,00.html

по-перше, звести до мінімуму зловживання, що виникають у результаті використання практики згубної податкової конкуренції з боку країн – податкових гаваней;

по-друге, перебороти негативні наслідки процесу міжнародної податкової конкуренції, пов'язані з ерозією сукупної національної податкової бази;

по-третьє, істотно обмежити можливості фізичних і юридичних осіб по податковій оптимізації, заснованої на різниці не тільки податкових ставок, але й принципів оподаткування, застосовуваних різними країнами.

Таким чином, будучи досить важливим способом конвергенції національних податкових систем, міжнародна податкова конкуренція повинна доповнюватися механізмами міжнародної податкової координації, що усуває негативні наслідки даного конкурентного процесу.

7.3. Проблема міжнародного подвійного оподаткування

Безнадійні хвороби вимагають
безнадійних ліків.

Англійське виречення

Міжнародне подвійне оподаткування (або *подвійне юридичне оподаткування*) – ситуація, коли дві держави, що споконвічно володіють національним податковим суверенітетом, обкладають ідентичними або аналогічними за формою справляння податками той самий дохід (або майно) того самого суб'єкта податку.⁴⁰⁶

Причинами подвійного юридичного оподаткування можуть бути:

по-перше, одночасне визнання платника податків податковим резидентом двох країн, у кожній з яких відповідно до принципу резидентства обкладаються сукупні (глобальні) доходи даної фізичної або юридичної особи;

по-друге, колізія двох основних принципів міжнародного оподаткування – *принципу резидентства* й *принципу оподаткування у джерела утворення доходів*. Ця колізія виникає тоді, коли в закордонній юрисдикції суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності обкладається за принципом утримання податку у джерела утворення доходів, а в країні резидентства даного суб'єкта раніше обкладений податком дохід знову включається в сукупну податкову базу платника, з якої за принципом резидентства знову справляється аналогічний податок (це найбільше що часто зустрічається варіант міжнародного подвійного оподаткування, він представлений на *рис. 7.2*);

⁴⁰⁶ Double imposition. Bâle, 1990. – P. 5.

Розділ 7. Податкова політика в умовах глобалізації

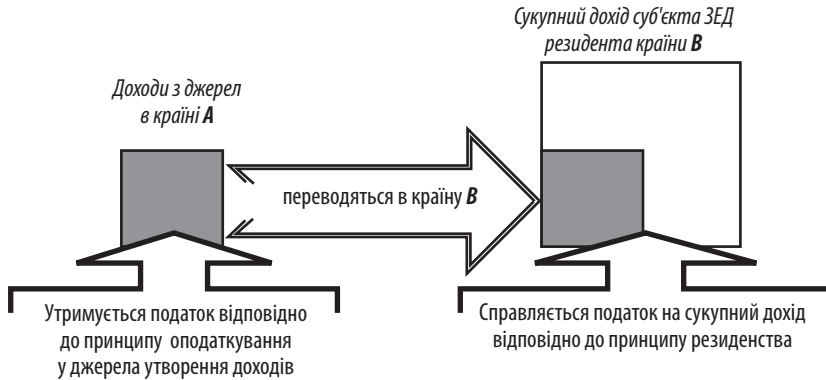


Рис. 7.2. Міжнародне подвійне оподаткування як результат колізії принципів резидентства й утримання податків у джерела утворення доходів

по-третє, колізія національних законодавств двох країн, які вважають, що той самий дохід суб'єкта зовнішньоекономічних операцій був отриманий саме на їхній фіскальній території, тому повинен бути обкладений відповідними податками, утримуваними в джерела утворення даного доходу.

Слід відзначити, що терміни «міжнародне подвійне оподаткування» і «подвійне юридичне оподаткування» є не цілком точними, оскільки за поняттям *подвійного* оподаткування в даному контексті приховується багатосторонність відносин платника податків і податкових органів всіх країн, де ведеться зовнішньоекономічна діяльність (включаючи країну резидентства). У зв'язку із цим міжнародне *подвійне* оподаткування по своїй суті означає міжнародне *багаторазове* оподаткування.

Подвійне юридичне оподаткування усувається (мінімізується) на основі механізмів:

- 1) полегшення фіскального тягаря національних податкових резидентів, передбачених податковим законодавством даної держави;
- 2) через відповідні способи мінімізації сукупної податкової відповідальності платника податків у всіх країнах вивільнення доходів і у своїй власній юрисдикції резидентства, що знаходяться в міжнародних податкових угодах.

Обидва способи мінімізації сукупного податкового тягаря суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності звичайно застосовуються в сполученні: певні види доходів іноземних резидентів (як правило, доходи, що походять в закордонній юрисдикції з пасивних джерел – дивіденди, відсотки, роялті) країна-джерело оподатковує за зниженими ставками або ж повністю відмовляється від права їх опо-

даткування відповідно до укладених міжнародних податкових угод. У свою чергу, країна резидентства гарантує платникові податків повне або часткове звільнення від податків, уже сплачених у країні-джерелі, застосовуючи відповідні норми регулювання зовнішньоекономічних операцій, що містяться в національному податковому законодавстві.

Перший спосіб – *полегшення подвійного оподаткування в національному законодавстві*. Національне податкове законодавство може гарантувати полегшення тягаря подвійного юридичного оподаткування резидентам даної фіскальної території через надання їм *податкових звільнень/виключень, податкових кредитів (заліків) і податкових відрахувань* на податки, уже сплачені в закордонних юрисдикціях – джерелах утворення доходів. Вибір конкретного методу усунення міжнародного подвійного оподаткування залежить від особливостей національного податкового законодавства.

Завдання наукового керівника

Сформулюйте достоїнства і недоліки методу податкових звільнень, спробуйте обкреслити «межі» найбільш ефективного застосування даного методу, а також його різновидів (повних звільнень і звільнень з прогресією)

Метод податкових звільнень / виключень (*tax exemptions method*) побудований на принципі виключення з податкової бази в країні резидентства певних видів закордонних доходів, тобто припускає повну передачу прав на їх справляння в країну – джерело утворення доходів. Якщо всі доходи національного резидента із джерел за кордоном виключаються з податкової бази

в даній юрисдикції, то кінцевим результатом є відсутність подвійного оподаткування. Даний спосіб усунення міжнародного подвійного оподаткування гарантує міжнародну конкурентоспроможність вітчизняних резидентів (юридичних і фізичних осіб), ведучих комерційні операції за кордоном. Передбачається, що їх доходи від закордонної діяльності не будуть піддаватися вищому рівню оподаткування, чим доходи іноземних резидентів, що ведуть бізнес на тому ж самому внутрішньому ринку даної фіскальної юрисдикції.

Податкові звільнення (виключення) можуть приймати два основні різновиди:

- *повні звільнення (full exemptions)*, коли доходи, отримані в країні-джерелі, повністю звільняються від оподаткування в країні резидентства;
- *звільнення із прогресією (exemptions with progression)*, коли сума доходів, отриманих у країні-джерелі, служить для того, щоб зафіксувати ставку податку країни резидентства на основі сукупного доходу, але при цьому по даній ставці в країні резидентства обкладається тільки частина доходу, отримана в ній самій.

Розділ 7. Податкова політика в умовах глобалізації

Метод податкових кредитів (заліків) / імпутаційний метод (*tax credits / imputation method*) гарантує залік податкових платежів, уже сплачених у закордонних юрисдикціях – джерелах доходів, при розрахунку суми сукупних податкових зобов'язань по глобальних доходах (що підлягають сплаті в країні резидентства платника податків). Із суми розрахованих глобальних податкових зобов'язань методом податкового кредиту віднімається величина податків, раніше сплачених за рубежом.

Теоретично можливе використання двох різновидів застосовуваного методу податкових кредитів:

- **повні податкові кредити** (*full tax credits*), коли країна резидентства обкладає своїми податками глобальний (сукупний) дохід суб'єкта ЗЕД і дозволяє віднімати з розрахованої суми податкових зобов'язань всю суму податків, сплачених у країнах – джерелах доходів;
- **звичайні податкові кредити** (*ordinary tax credits*), коли країна резидентства обкладає своїми податками глобальний (сукупний) дохід суб'єкта ЗЕД і дозволяє віднімати з розрахованої суми податкових зобов'язань податки країн-джерел у розмірі, що відповідає податку країни резидентства для отриманого в кожній країні-джерелі доходу.

На практиці найчастіше діє обмеження в можливості використання податкових кредитів. У більшості випадків відповідно до національних податкових законів різних країн (у тому числі в Україні для українських підприємств) припустима величина наданого кредиту на вже сплачені іноземні податки розраховується на основі податкової ставки країни резидентства платника податків (використовується так званий *звичайний податковий кредит*).

Завдання наукового керівника

Проведіть порівняльний аналіз методів податкових звільнень, кредитів і вирахувань, сформулюйте стимулюючі можливості кожного з них і економічні обмеження щодо їх застосування

Як правило, жодна країна світу не використовує в чистому виді ані метод податкових кредитів, ані метод податкових звільнень для врегулювання міжнародного подвійного оподаткування. У національному податковому законодавстві провідних країн світу часто використовується комбінація даних методів: для певних видів доходів

передбачені податкові звільнення, тоді як для прибуткових податків, уже сплачених за кордоном, діють податкові кредити. США, Великобританія, Канада і Японія більшою мірою дотримуються методу податкових кредитів, а континентальні європейські країни – методу податкових звільнень.⁴⁰⁷

⁴⁰⁷ *Davies D. Principles of International Double Taxation Relief. London, 1985. – P. 2 – 3.*

Метод податкових вирахувань (*tax deductions method*) хоча й покликаний полегшити міжнародне подвійне оподаткування, але робить це в меншій мірі, ніж податкові звільнення й податкові кредити.

Згідно з даним методом податки, сплачені в закордонній юрисдикції – джерелі доходів, віднімаються з податкової бази при підрахунку підсумкових податкових зобов'язань у державі резидентства платника податків. Податкові вирахування не сприяють нейтральності податків для суб'єктів зовнішньоекономічних операцій, оскільки роблять національних резидентів менш конкурентоспроможними в порівнянні з резидентами країн, що застосовують для усунення подвійного юридичного оподаткування методи податкових звільнень і податкових кредитів.

Приклад практичного використання різних методів усунення міжнародного подвійного оподаткування.

Вихідні умови: сукупний дохід компанії становить 100 од., з яких 50 од. було утворено в закордонній країні-джерелі (S), а 50 од. – у юрисдикції резидентства (R). Податкові ставки становлять: у країні-джерелі – 10 %, у країні резидентства – 30 %.

Якщо методи усунення подвійного юридичного оподаткування **відсутні**, то компанія сплачує в країні-джерелі 5 од. податку (податкова база – 50 од., податкова ставка – 10 %), а в країні резидентства – 30 од. (податкова база – 100 од., податкова ставка – 30 %). Всі сплачені податки становлять, таким чином, 35 од., що для сукупного доходу в 100 од. відповідає ефективній податковій ставці 35 %.

Коли застосовується **метод податкових звільнень**, то в країні-джерелі сплачується 5 од. податку, а в країні резидентства – 15 од. (податкова база країни R у цьому випадку становить 50 од.). Сукупні податкові платежі дорівнюють 20 од., що відповідає ефективній податковій ставці 20 %.

При застосуванні **методу податкових кредитів** результати наступні. У країні-джерелі податковий платіж становить 5 од. У країні резидентства розрахована величина податкових зобов'язань відповідає 30 од. (10 од. податкової бази помножити на податкову ставку 30 %). Методом податкового кредиту ми зараховуємо податок, сплачений у країні-джерелі, тому сума податкового платежу в R складе: $30 - 5 = 25$ од. Таким чином, всі сплачені компанією податки дорівнюють 30 од., що відповідає ефективній податковій ставці 30 %.

І, нарешті, у випадку використання **методу податкових вирахувань** у країні-джерелі величина сплаченого податку – 5 од. У країні резидентства ми віднімаємо дану суму податку із глобальної (сукупної) податкової бази компанії (100 – 5), а до отриманої розрахункової податкової бази в 95 од. застосовуємо податкову ставку країни резидентства (30 %). У підсумку сума податку, сплачена в країні R, складе 28,5 од. Сукупна величина сплачених компанією податків дорівнює 33,5 од., що відповідає ефективній податковій ставці 33,5 %.

Розділ 7. Податкова політика в умовах глобалізації

У нашому прикладі найбільш виграшним для компанії є метод податкових звільнень, найменш прийнятним – метод податкових вирахувань. Разом з тим, метод податкових відрахувань все одно приносить компанії деяке полегшення тягаря міжнародного подвійного оподаткування в порівнянні із ситуацією, коли будь-які способи усунення подвійного оподаткування відсутні.

Другий спосіб – усунення подвійного оподаткування в конвенційному праві. Для усунення подвійного юридичного оподаткування принципове значення мають угоди, що регулюють винятково податкові відносини між договірними країнами (конвенції про запобігання подвійного оподаткування доходів і майна).

Міжнародні податкові угоди (МПУ) вирішують проблеми усунення подвійного юридичного оподаткування тоді, коли рішення неможливо знайти в односторонньому порядку. Класичним прикладом тут є той випадок, якщо податкова ставка за кордоном для даного виду податку вище аналогічної ставки країни резидентства платника податків. Це призводить до появи додаткового податкового тягаря для суб'єктів ЗЕД, що неможливо полегшити за допомогою використання методів податкових звільнень або податкових кредитів.

Завдання наукового керівника

Здійсніть Інтернет-пошук міжнародних податкових угод, укладених Україною. Проведіть аналіз декількох угод на предмет вживаної термінології, схожості їх структури, використовуваних рішень щодо запобігання подвійного оподаткування

Через складності процесу погоджень правових позицій кожної з договірних сторін більшість МПУ є двосторонніми. Кожна конкретна податкова угода є певним компромісом між національним податковим законодавством двох договірних країн. Прийняття МПУ вимагає певної модифікації національного податкового законодавства, оскільки після свого підписання

й процедури ратифікації у вищому законодавчому органі країни МПУ інтегрується в національне податкове право й стає його невід'ємною складовою.

Разом з тим, хоча МПУ і обов'язкові для виконання, вони, як і будь-який міжнародний правовий документ, не регулюють права й обов'язки суб'єктів податкових відносин безпосереднім чином, а передають свої повноваження в даній області національному податковому законодавству. Таким чином, податкові конвенції не створюють нові закони, нове оподаткування, вони лише визнають право договірних сторін на оподаткування, закріплюючи за кожною з них певну податкову базу. Власне оподаткування при цьому регулюється на основі застосування відповідного національного законодавства з особливостями, що встановлюються двосторонньою угодою.

Міжнародні податкові угоди класифікуються на:

- *загальні* – угоди, що регулюють всі або відразу кілька видів податків (так звані двосторонні конвенції про запобігання подвійного оподаткування доходів і майна);
- *спеціальні* – угоди по конкретних питаннях, які регулюють специфічні види податків або податки, що справляються тільки з певних доходів.

Потрібно відзначити, що МПУ – і загальні, і спеціальні – регулюють лише відносини між договірними країнами в сфері прямого оподаткування (прибутково-го й майнового). У сферу їх компетенції, таким чином, входять податки на доходи (прибуток) і податки на майно (у тому числі податок на спадщину й дарування). МПУ не діють відносно непрямих податків.

Характеризуючи зміст податкових угод, важливо відзначити їх загальну схематичну структуру:

перше – загальні вимоги для застосування даного МПУ і основні використувані категорії;

друге – правила розподілу доходів між договірними країнами, а також доповнення й додатки до даних правил;

третє – положення про взаємну недискримінацію платників податків, інформаційному обміні, урегулюванні спірних ситуацій, визначення фіскальних територій застосування угоди;

четверте – набуття чинності й припинення дії.

Основний зміст *міжнародних податкових угод* полягає в тому, що вони обмежують сфери компетенції податкових юрисдикцій договірних держав, визначаючи межі застосування права кожного з договірних держав оподатковувати й своїх, і іноземних резидентів. При цьому країни передають один одному права на оподаткування певних видів доходів, що утворюються на їхній території, а також декларують своїм резидентам гарантії компенсації податків, утриманих країною-джерелом (як правило, використовуються методи податкових звільнень і податкових кредитів).

З погляду платників податків, що здійснюють ЗЕД, податкові угоди є певною інтерпретацією такої податкової системи, з якої вони зіштовхуються в закордонних державах. Втім, МПУ більшою мірою визначають не всю податкову систему закордонної юрисдикції для іноземних резидентів, а, скоріше, режим оподаткування в даній країні для даного конкретного суб'єкта ЗЕД.

Перевагою податкових угод як для урядів, що їх уклали, так і для платників податків, є, зокрема, те що вони:

Розділ 7. Податкова політика в умовах глобалізації

- встановлюють чіткі правила виключення подвійного юридичного оподаткування або ж усувають його наслідки, що гарантує репатріацію прибутку із закордонної юрисдикції без обтяжного оподаткування в країні-джерелі;
- визначають терміни, тлумачення яких часто відсутнє в національному законодавстві договірних держав;
- превалюючи в більшості випадків над національним законодавством, сприяють поліпшенню інвестиційного клімату країни, стимулюють міжнародний рух факторів виробництва, гарантують стабільність податкового режиму й простоту тлумачень умов оподаткування для суб'єктів ЗЕД;
- запобігають зловживанням в області ухилення від сплати податків і запобігання податкової відповідальності.

Завдання наукового керівника

Спробуйте сформулювати принципи відмінності міжнародних податкових угод від модельної податкової конвенції. Чому в рамках конвенції не можна вирішити всі питання, що обумовлюються в податкових угодах?

Більшість укладених двосторонніх МПУ мають під собою солідну основу міждержавного співробітництва по уніфікації національних принципів оподаткування – модельні податкові конвенції, розроблені провідними міжнародними організаціями. Найбільш важливою з них є Модельна податкова конвенція ОЕСР щодо запобігання подвійного оподаткування доходів і капіталу

(МПК ОЕСР).

Основна особливість МПК ОЕСР полягає в тому, що вона дотримується *глобального принципу оподаткування (принципу резидентства)* як основного. Відповідно до подібної установки країна-джерело або відмовляється від оподаткування на своїй території певних видів доходів іноземних резидентів, або істотно знижує передбачену для них податкову ставку.

У тому випадку, якщо країна-джерело втримує на своїй території певні податки (наприклад, податки на доходи постійних представництв іноземних компаній або податки на дивіденди й відсотки), держава резидентства платника податків гарантує полегшення тягаря подвійного оподаткування через надання податкових кредитів або податкових звільнень (ст. 23А и 23Б МПК ОЕСР).

Загальні правила розподілу доходів і майна між договірними країнами з їхнім наступним оподаткуванням наведені в *табл. 7.1*.

Більшість із діючих двосторонніх податкових конвенцій як провідних країн світу, так і України, практично копіюють зміст МПК ОЕСР із невеликими відмінностями від первісного типового тексту, у який вносяться конкретні деталі, що задовольняють обидві договірні між собою сторони.

**Правила розподілу доходів і майна між Договірними Державами і їх оподаткування на основі норм
Модельної податкової конвенції ОЕСР**

Форми доходів (майно)	оподатковуються:
Доходи від нерухомого майна (ст. 6)	▪ у країні місцезнаходження нерухомого майна
Доходи (прибуток) від підприємницької діяльності (ст. 7)	▪ у країні резидентства компанії (доходи постійного представництва іноземної компанії – за місцем його перебування)
Доходи від міжнародних морських і повітряних перевезень (ст. 8)	▪ у країні резидентства компанії-перевізника
Дивіденди (ст. 10) / відсотки (ст. 11)	▪ у країні резидентства одержувача (при цьому допускаються обмежені утримання податку в країні – джерелі даних доходів)
Роялті (ст. 12)	▪ у країні резидентства одержувача
Приріст вартості капіталу (доходи від відчуження майна) (ст. 13)	▪ у країні резидентства особи, що відчужує майно/ продавця (крім нерухомості: нерухомість – у країні місцезнаходження)
Доходи від роботи за наймом (ст. 15)	▪ за місцем (у країні) роботи
Тантьєми (винагороди членів рад директорів і керуючих) (ст. 16)	▪ у країні резидентства компанії
Доходи артистів і спортсменів (ст. 17)	▪ у країні здійснення професійної активності
Пенсії (ст. 18)	▪ у країні резидентства пенсіонера
Доходи від здійснення державної служби (ст. 19)	▪ у країні – джерелі даних доходів
Доходи студентів (стипендії, виплати) (ст. 20)	▪ у країні резидентства студентів
Інші доходи (ст. 21)	▪ у країні резидентства одержувача
Майно (податки на майно) (ст. 22)	▪ у країні резидентства власника майна (нерухомість – у країні свого місцезнаходження)

7.4. Світова Організація Торгівлі та податкова політика України

Раніше події, які відбувалися у світі, майже ніколи не мали зв'язку одна з одною, у той час як тепер всі вони представляють ціле.

Полібій з Мегаполіса,
(грецький історик II в. до н.е.)

СОТ на сьогодні – єдина міжнародна організація, що регламентує глобальні правила торгівлі між країнами, а її головна функція полягає в тому, щоб торго-

Розділ 7. Податкова політика в умовах глобалізації

вельний оборот здійснювався настільки легко, прозоро та вільно, наскільки це можливо.

Що ж представляє собою зараз СОТ як організація? З 1947 р. триває обговорення глобальних проблем лібералізації та перспектив розвитку світової торгівлі, що проходило в рамках багатобічних торговельних переговорів (БТП) під егідою Генеральної угоди з тарифів і торгівлі (ГАТТ). Проведено 10 раундів БТП, включаючи Уругвайський.

Протягом перших трьох десятиліть існування ГАТТ її діяльність була майже винятково зосереджена на лібералізації міжнародної торгівлі шляхом взаємного зниження рівня митно-тарифного захисту. У результаті середньозважений рівень імпорتنих митних тарифів промислово розвинених країн знизився з 40–50 % наприкінці 40-х рр. до 8–10 % на початку 70-х рр. ХХ століття. Це у свою чергу стало важливим фактором стимулювання економічного росту та розвитку міжнародної торгівлі в післявоєнні роки: за період з 1950 по 1975 р. світовий експорт у поточних цінах збільшився в 14,5 рази.⁴⁰⁸

Нагадаємо, що СОТ засновано 1 січня 1995 р. за результатами переговорів Уругвайського раунду (1986–1994 гг.). На даний момент у СОТ входить більше 150 держав, на частку яких доводиться 97 % світового товарообігу. Ще близько 30 країн перебувають у стадії переговорного процесу щодо вступу в цю організацію.⁴⁰⁹ Щорічний бюджет цієї організації становить – понад 168 млн швейцарських франків. Голова – Генеральний директор, що періодично переобирається з числа представників країн, що приєдналися до СОТ.⁴¹⁰

Мети та принципи, проголошені СОТ, покликані регулювати торгово-політичні відносини учасників організації на основі пакета Угод Уругвайського раунду багатобічних торговельних переговорів. Ці документи є правовим базисом сучасної міжнародної торгівлі та міжнародного поділу праці. Угода про заснування СОТ передбачає створення постійно діючого форуму країн-членів СОТ для врегулювання проблем, що впливають на такі багатосторонні торговельні відносини, а також для контролю за реалізацією угод і домовленостей Уругвайського раунду.

Слід зазначити, що СОТ функціонує багато в чому так само, як і ГАТТ, але при цьому здійснює контроль за більше широким спектром торговельних угод

⁴⁰⁸ Полуэктов А. Многосторонняя система ГАТТ: до и после «уругвайского» раунда // Внешняя торговля. – 1994. – №4. – С. 23.

⁴⁰⁹ Иванов Ю. ВТО: налоги под прицелом // Бухгалтерия. – 2008. – №22 (801). – С. 58.

⁴¹⁰ Овчинников В. Российский бизнес в условиях ВТО. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buhgalteria.ru/>

(включаючи торгівлю послугами та питання торговельних аспектів прав інтелектуальної власності). Крім того, СОТ має набагато більші повноваження у зв'язку з удосконалюванням процедур прийняття рішень та їх виконання членами організації. Невід'ємною частиною СОТ є унікальний механізм вирішення торговельних суперечок за допомогою широкої мережі міжнародних арбітражних судових палат, що розташовані в різних країнах – членах СОТ. Всі країни – члени СОТ приймають на себе зобов'язання щодо виконання основних угод і юридичних документів, об'єднаних терміном «Багатосторонні торговельні угоди» (БТУ).⁴¹¹

СОТ здійснює свою торговельну та промислову діяльність у єдиному світовому правовому та економічному просторі з метою захисту від будь-яких несумлінних дій, що погіршують конкурентоспроможність підприємців з різних країн. Причому захищає бізнес від цих дій як з боку суверенних держав, так і з боку приватних корпорацій. Більшість положень і стандартів СОТ не робить розмежування між приватними й державними компаніями. Безумовно, сферою інтересів і міжнародного регулювання СОТ є світова торгівля, а також режими експорту та імпорту країн, що входять у цю організацію.

Безпосереднє оподаткування перерахованими угодами не регулюється, оскільки фіскальний суверенітет у цей час є сферою виняткових повноважень кожної держави, але так чи інакше ці угоди накладають свої обмеження у сфері оподаткування, про що й буде іти мова далі.

Нагадаємо, що в рамках СОТ існує три базових угоди, якими регламентуються основні сфери міжнародної торгівлі. До них відносяться:

- ГАТТ – торгівля товарами;
- ГАТС – торгівля послугами;
- ТРИПС – торгівля об'єктами інтелектуальної власності.

Головний принцип СОТ полягає в тому, що все, що обмежує конкурентоспроможність виробників продукції на зовнішніх і внутрішніх ринках світу повинне бути обґрунтоване відповідно до прийнятих Генеральних угод, договорів та протоколів СОТ. Тим самим, в обмін на приєднання до СОТ кожна країна делегує частину своїх суверенних повноважень цій організації та тим самим стимулює судову практику іноземних арбітражних судів при торгово-промислових суперечках підприємців із країн-членів СОТ.⁴¹²

Варто підкреслити, що система СОТ займає центральне місце в регулюванні міжнародних економічних відносин, а встановлені ГАТТ/СОТ норми є, по суті,

⁴¹¹ Дьюлен И. Торгово-политическая система ГАТТ: принципы, правовые нормы и правила // Внешняя торговля. – 1993. – №7/8. – С. 42.

⁴¹² Овчинников В. Вказана праця.

Розділ 7. Податкова політика в умовах глобалізації

міжнародним торговельним законом. Перебуваючи поза загальним правовим простором, не знаходячись серед членів цієї організації, будь-яка країна прирікає себе на місце аутсайдера в міжнародній торгівлі, тому що до неї не застосовуються загальні правила. Це й спонукує країни приєднуватися до системи ГАТТ /СОТ.⁴¹³

Необхідно підкреслити, що поширення норм міжнародного торговельного права на країну, що входить у СОТ, зачіпає таку важливу складову, як національна податкова політика. Пов'язано це з тією обставиною, що ефективність торговельної діяльності та наявність справедливих і рівних умов конкуренції продавців товарів, робіт і послуг значною мірою залежить від умов оподаткування та специфіки застосування тих або інших податків. Особливості здійснення експорту та імпорту залежать від багатьох факторів, пов'язаних з оподаткуванням.

По-перше, до числа таких факторів відносять перелік і структуру податків і зборів, які формують національні умови експорту й імпорту. Це, насамперед, такі системоутворюючі податки, як ПДВ, податок на прибуток, податок на доходи фізичних осіб і акцизи. Ці податки за основними параметрами повинні бути гармонізовані та уніфіковані.

По-друге, сума податкових зобов'язань у зв'язку зі здійсненням експорту або імпорту значною мірою визначається порядком обчислення податкової бази за основними податками. Правила визначення податкової бази можуть вплинути на умови конкуренції та створити нерівні умови для резидентів і нерезидентів, тобто можуть мати протекціоністський характер.

Завдання наукового керівника

Знайдіть конкретні приклади коригувань національних податкових систем, обумовлені вступом до СОТ. Спробуйте розмежувати ці приклади на зміни позитивні та негативні. Оцініть загальну зміну регулюючих можливостей цих податкових систем до та після відповідного коригування

Наприклад заходом, що застосовувався в деяких країнах, є виключення з податкової бази прибутку, отриманого від експорту готової продукції, спрямованого на стимулювання експортно-орієнтованих товаровиробників, що дозволяє їм знизити експортну ціну та одержати конкурентну перевагу на світових ринках. Іншим аспектом впливу на умови торгівлі правил обчислення податкової бази є відома практика застосування мінімальних цін, що штучно завищує податкову базу й суму

податків, що сплачуються, а у випадку встановлення мінімальних імпорتنних цін товари національного виробництва одержують перевагу перед імпортними.

По-третє, умови здійснення торговельних операцій значною мірою залежать від рівня податкових ставок. Класичним прикладом податкового протекції-

⁴¹³ Полуэктов А. Вказана праця. – С. 23.

онізму є встановлення підвищених податкових ставок на імпортовані товари, що негативно позначається на їх конкурентоспроможності на внутрішньому ринку країни. Разом з тим при певній структурі експортно-імпортних операцій до податкового протекціонізму може привести й встановлення диференційованих ставок для окремих груп платників або видів діяльності.⁴¹⁴

По-четверте, торговельний режим значною мірою залежить від того, яким чином законодавчо врегульований суб'єктний склад платників податків. У випадку якщо, наприклад, імпортери або експортери виключені із числа платників, умови конкуренції на внутрішньому або на зовнішньому ринку, відповідно, створюються, а ці категорії суб'єктів господарювання здобувають певну перевагу.

По-п'яте, правила податкового обліку й тривалість податкового періоду можуть істотно впливати на специфіку здійснення окремих операцій. У першу чергу це стосується тих операцій, що мають тривалий характер і відбуваються протягом декількох податкових періодів (оперативний і фінансовий лізинг, операції з об'єктами інтелектуальної власності, підрядні договори та ін.). У випадку якщо для якої-небудь групи платників податків установлений більш тривалий базовий податковий (звітний) період, така пільга дозволяє їм, на відміну від інших платників, не відволікати постійно обігові кошти на сплату податків, що рівнозначно безпроцентному кредиту.

По-шосте, порядок сплати податків також може створювати конкурентні переваги тому або іншому суб'єктові господарювання. Прикладом впливу цього фактору є надання відстрочки сплати податку окремим платникам або групам платників податків, наприклад, на умовах митного кредиту. У випадку якщо відсоток за користування кредитом комерційних банків перевищує певний рівень, відбувається приховане стимулювання імпорту. Іншим прикладом впливу порядку сплати податків на режим здійснення торгівлі може бути законодавчо встановлена можливість відстрочки у зв'язку із сезонним характером виробництва. Подібні відстрочки, по суті, також рівноцінні безпроцентному кредиту для таких платників, що дозволяє останнім певною мірою скоротити витрати та забезпечити відповідну конкурентну перевагу перед імпортерами подібної продукції.

Проблема субсидування та надання податкових пільг. Важливим питанням у процесі забезпечення рівних конкурентних можливостей є надання субсидій окремим товаровиробникам або їх групам. Будь-яка держава може визначати сферу застосування цього інструмента державного регулювання економіки. Разом з тим будь-які субсидії, по своїй суті, є фінансовою підтримкою конкретних товаровиробників з боку держави, що дозволяє одержувачеві заощадити власні

⁴¹⁴ Иванов Ю. Вказана праця. – С. 58.

Розділ 7. Податкова політика в умовах глобалізації

кошти, використовуючи для відповідних видатків кошти, надані державою. Це означає, що одержувач субсидії одночасно одержує й перевагу в конкурентній боротьбі в порівнянні з конкурентами, які не мають доступу до субсидій, а отже і можливості знизити ціну продажу товару (послуги). Наслідком цього є порушення умов конкуренції, що несумісне з основним принципом СОТ – принципом недискримінації.⁴¹⁵

У зв'язку із чим ст.14 ГАТТ, присвячена впливу прямого оподаткування на торговельний режим, в 1994 р. була розширена спеціальною Угодою про субсидії й компенсаційні міри (далі – Угода про субсидії), що є невід'ємною частиною Угод про СОТ.

Помітимо, що СОТ застосовує досить широке розуміння субсидії, що не обмежується прямим перерахуванням бюджетних коштів суб'єктам господарювання. Ст.1 Угоди про субсидії так розкриває це поняття.

Під **субсидією** розуміється фінансовий внесок з боку уряду або будь-якої публічної установи на території держави-учасника, що представляє собою пільгу для одержувача.

Іншими словами, існує дві ознаки субсидії: по-перше, повинен мати місце фінансовий внесок, а по-друге, цей фінансовий внесок дійсно повинен бути пільгою для того суб'єкта господарювання, що його одержує (тобто преференція повинна бути дійсно отримана й використана бенефіціаром або одержувачем).

Угодою виділені чотири конкретних ситуації, які можуть бути класифіковані як фінансовий внесок. До них відносяться:

по-перше, пряма передача урядом фондів (грантів, позик або передача майна), потенційна передача фондів або зобов'язань (наприклад, гарантії для одержання кредиту);

Завдання наукового керівника

Детально перегляньте всі види податкових пільг, а головне – їх ознаки, що дозволяють ідентифікувати той чи інший податковий інструмент як пільгу. Зробіть власні висновки: чи потрібно податкову пільгу класифікувати як фінансовий внесок уряду, тобто чи потрібно пільгу прирівнювати до субсидії

по-друге, дохід уряду, що в іншому випадку був би отриманий, а так він відмінений або не стягується (наприклад, податкове стимулювання, таке, як податковий кредит). Разом з тим звільнення експортованого товару від податків або зборів, які застосовуються до подібних товарів, призначеним для внутрішнього споживання, або повернення таких податків (зборів) у сумах, які не перевищують суми, що підлягають сплаті, не вважається субсидією. Так, зокрема, СОТ не розглядає як субсидію бюджетне відшкодування ПДВ у випадку застосування нульової ставки при експорті;

⁴¹⁵ Иванов Ю. Вказана праця. – С. 58.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

по-третє, забезпечення урядом суб'єктів господарювання товарами або послугами іншими, ніж загальна інфраструктура, або державна закупівля товарів;

по-четверте, здійснення урядом внесків через інший механізм фінансування або доручення (уповноваження) приватної організації здійснювати одну або більше функцій, з перерахованих у перших трьох ситуаціях.

Таким чином, податкові пільги однозначно відносяться до фінансових внесків, тобто прирівнюються до субсидій, а отже, є предметом особливого контролю в рамках СОТ.

За характером застосування субсидії можна розділити на спеціальні й неспеціальні. До *спеціальних* відносять субсидії, при наданні яких держава обмежує доступ до них окремих платників чи груп платників або встановлює критерії і умови, що надають переваги певним підприємствам над іншими. Відповідно, *неспеціальними* субсидіями є ті, які надаються всім підприємствам, а критерії й умови їх надання є об'єктивними й чітко визначеними.

З погляду сумісності з вимогами СОТ всі субсидії класифікуються на три групи: дозволені, ті, що оскаржуються, й заборонені (табл. 7.2).

Таблиця 7.2

Класифікація субсидій в Угодах СОТ

Вид субсидій	Ознаки для віднесення конкретної субсидії до певного виду
Заборонені субсидії	Обумовлені юридично або фактично, винятково або в якості однієї з інших умов здійснення експорту або використання товарів національного походження замість імпортованих товарів. Експортні субсидії незалежно від форми їх надання підлягають абсолютній забороні.
Субсидії, які можуть бути оскаржені	Субсидії, які впливають на інтереси інших Сторін угоди, тобто ті які завдають шкоди національній промисловості іншої сторони, скасовують або порушують переваги, що виникають в інших сторін при вступі до СОТ, і завдають серйозної шкоди інтересам іншого учасника. При цьому під терміном «серйозний збиток» розуміється збиток, що існує при наданні субсидії в розмірі 5 % вартості товару. Обов'язок доведення того, що субсидія не викликала серйозного збитку, покладається на сторону, що здійснює таке субсидування. Як правило, до цього виду відносять субсидії, які є спеціальними
Дозволені субсидії	Субсидії, які можуть класифікуватися як спеціальні або як неспеціальні, надані задля досліджень у конкретній галузі промисловості, проведення підготовчих робіт перед впровадженням товару на ринок, допомоги депресивним регіонам, адаптації існуючих виробництв до нових екологічних вимог і ін.

Крім того, при оцінці впливу оподаткування на торговельний режим варто звернути увагу на те, що згідно зі ст. XX ГАТТ будь-який захід державного регулювання (у тому числі і захід податкової політики), якщо він не розглядається як необґрунтована дискримінація або приховане обмеження міжнародної торгівлі, може бути реалізовано, якщо він пов'язаний з:

■■■■■■■■■■

Розділ 7. Податкова політика в умовах глобалізації

- захистом суспільної моралі;
- захистом людського, тваринного або рослинного життя та здоров'я;
- імпортом і експортом золота;
- забезпеченням дотримання національного законодавства, що не суперечить положенням ГАТТ;
- продуктами праці ув'язнених;
- захистом національної культурної спадщини;
- збереженням природних ресурсів, що не відновлюються;
- виконанням міжурядових товарних угод;
- обмеженням експорту матеріалів національного походження, необхідних для забезпечення потреб національної переробної промисловості, що пов'язані з урядовими планами стабілізації в періодах, коли внутрішня ціна втримується на рівні нижчому, ніж ціни на світових ринках;
- придбанням і розподілом товарів у кризових ситуаціях за умови збереження права сторін на рівну частку міжнародних поставок таких товарів .

Найголовнішим досягненням СОТ є те, що ця організація має у своєму розпорядженні великий арсенал інструментів технічного регулювання сумлінної конкуренції, у тому числі ринкового характеру. До цих інструментів відносяться насамперед міжнародні й глобальні стандарти, сертифікати, кошти акредитації та ліцензування для різних видів підприємницької діяльності. Бажаючи вступити у СОТ країни вже рухаються в цьому напрямку, приймаючи закони про технічне регулювання, у яких повинні міститися виправлення, що відповідають вимогам угод про приєднання до СОТ й розширення їх сфери діяльності на такі послуги, як фінансовий аудит і освітні послуги.⁴¹⁶

Звичайно ж, будь-яка країна, що приєднується до СОТ, робить це добровільно та свідомо задля глобальної інтеграції у світову економіку, засновану на ринковому регулюванні з максимальною свободою переміщення капіталу, фахівців, товарів і послуг. Таким чином, основними принципами й правилами ГАТТ, СОТ є: торгівля без дискримінації, тобто взаємне надання режиму найбільшого сприяння в торгівлі й взаємне надання національного режиму товарам і послугам іноземного походження. Регулювання торгівлі винятково тарифними методами, відмова від використання кількісних і інших обмежень, транспарентність торговельної політики, вирішення торговельних суперечок шляхом консультацій і переговорів.⁴¹⁷

⁴¹⁶ Овчинников В. Вказана праця.

⁴¹⁷ Там же.

Як не слід плутати, а тим більше ототожнювати інтеграцію з глобалізацією, так само варто пам'ятати, що прогресуюча економічна інтеграція як домінуюча риса глобалізації – це щось більше, ніж тільки поєднання ринків з наступним їх відкриттям, усунення політичних і економічних (особливо митних) бар'єрів, введення конвертованості валют, зниження витрат транспорту й зв'язку. Тому що тут йдеться також про створення інтегрованих наднаціональних структур.⁴¹⁸ Разом з тим, слід зазначити, що процес створення наднаціональних структур податкового характеру поки не розпочато. Більше того, не ясно чи почнеться він у доступному для огляду майбутньому.

Переваги приєднання до СОТ. Основні переваги бізнесу в умовах СОТ полягають у тому, що бізнес одержує додаткові можливості в наданні послуг на внутрішньому та зовнішньому ринках у торгівлі, індустрії вільного часу, фінансових, юридичних, інформаційних, інноваційно-інжинірингових послугах. Таким чином, потенційно ринок для кожного підприємця істотно зростає. Крім того, бізнес одержує можливості міжнародного правового захисту своєї конкурентоспроможності не тільки від діяльності корпоративних конкурентів, але й від несуттєвих дій будь-якої держави.

Кожна держава при приєднанні до СОТ зобов'язується під наглядом відповідних незалежних міжнародних комісій цієї організації проводити свою політику, спрямовану на підвищення якості судової системи й технічного регулювання ринковими методами, зниженню бюрократичного преса чиновників і непрозорості регулювання, захисту прав власності, удосконаленню податкової та митної систем. Якщо держава цього не робить, то вона піддається економічним санкціям з боку інших держав-членів СОТ.

Завдання наукового керівника

Структуруйте переваги, отримані Україною від вступу в СОТ для компаній різної галузевої приналежності. Спробуйте обґрунтувати різницю в обсязі переваг для великих, середніх і малих компаній

Фактично це означає, що СОТ вимагає переходу на єдині стандарти судових, адміністративних, податкових, митних і інших процедур роботи державних органів з бізнесом, сумісні з аналогічними стандартами країн з розвитою ринковою економікою. Важливою обставиною є контроль над діяльністю державних компаній, за сумлінну конкуренцію яких відповідає держава, так само, як за роботу приватних компаній відповідає їх менеджмент. Таким чином СОТ поширює контроль за монопольними діями на ринку на державні установи й підприємства. Це дуже важливо, оскільки найчастіше державні компанії пере-

⁴¹⁸ Колодко Гжегош В. Мир в движении: Пер. с польского. – М. : Магистр, 2009. – С. 139.

Розділ 7. Податкова політика в умовах глобалізації

бувають у виграшній ситуації в порівнянні із приватними, вони платять менші податки та митні платежі, судові витрати, часто держава підтримує їх монопольне становище.

Крім того, підприємці одержують можливість на рівних заперечувати у національних та іноземних арбітражних судах рішення підприємців інших країн, у випадку порушення останніми справедливої тарифної політики, наприклад при встановленні високих імпорتنих і сертифікаційних мит на певні види продукції, що призводить до різкого підвищення цін на товари та послуги, тобто до втрати їх конкурентоспроможності.⁴¹⁹

Загальні переваги для підприємців і країн від приєднання до СОТ полягають в тому, що

- створюються більш сприятливі умови доступу на світові ринки товарів і послуг на основі передбачуваності та стабільності розвитку торговельних відносин з країнами – членами СОТ, включаючи транспарентність їх зовнішньоекономічної політики;
- забезпечується доступ до механізму СОТ з розв'язання спорів, що забезпечує захист національних інтересів, якщо вони зачіпаються партнерами, і отже, усувається дискримінація;
- забезпечується можливість реалізації своїх поточних і стратегічних торгово-економічних інтересів шляхом ефективної участі у виробленні нових правил міжнародної торгівлі.

Переваги значні, але їх реалізують у рамках СОТ не всі, а тільки конкурентоспроможні компанії.

Зобов'язання при вступі до СОТ. Варто зазначити, що інформація щодо того, що конкретно держава та підприємці повинні зробити, для того, щоб останнім успішно конкурувати з учасниками СОТ, у ряді країн пострадянського простору лише частково доведена до суб'єктів господарювання. Особливо це характерно для тих зобов'язань, які бере на себе держава стосовно СОТ. Такі зобов'язання можна згрупувати в наступним чином.

До першої групи зобов'язань слід віднести реалізацію державою захисних заходів з тарифної політики відносно експортерів і імпортерів продукції (послуг), незалежно від розміру бізнесу. У цю групу зобов'язань включаються податки, митні та інші платежі, що захищають вітчизняних товаровиробників від тиску на ринок закордонних товарів і послуг. Відносно експорту держава відстоює перед іншими членами СОТ свої вимоги відносно зниження мита, спрощуючи вихід на світові

⁴¹⁹ Овчинников В. Вказана праця.

Завдання наукового керівника

При проходженні виробничої практики довідайтеся: чи обізнаний менеджмент підприємства щодо наслідків вступу в СОТ, є чи на підприємстві відповідна програма, чи проводиться підготовка до сертифікації за міжнародними стандартами. Обговорите результати опитування з Вашими колегами по інших підприємствах. Сформулюйте власну думку щодо проблеми функціонування корпоративного сектора в умовах СОТ

ринки насамперед для малого та середнього бізнесу.

До другої групи зобов'язань слід віднести реалізацію державою заходів щодо захисту підприємств від тиску імпорту товарів (послуг) іноземних конкурентів, тим самим, спрощуючи їм доступ до ринків інших країн-членів СОТ. Ця група зобов'язань держави ґрунтується на заходах уряду, які спрямовані на зниження сертифікаційних мит, що не менш ефективно закривають свої ринки від «чужих».

Важливо зрозуміти, що для застосування цього інструмента уряд повинен фінансувати розвиток мережі конкурентоспроможних національних і регіональних органів сертифікації якості менеджменту, товарів і послуг вітчизняних виробників, що не поступаються за своїми можливостями кращим закордонним міжнародним органам сертифікації. При чому органи сертифікації повинні бути акредитовані в країнах з розвинутою ринковою економікою.

Подібні органи стають найважливішою ланкою інтеграції ринків СОТ, що вчиняють істотний регулюючий вплив на фінансові та товарні потоки в міжнародній системі поділу праці. Наразі впевнено проявляється залежність: Чим більш розвинута економіка країни, тим більш істотний вплив на неї здійснює національна система технічного регулювання.

Тенденції розвитку СОТ в аспекті сертифікації. Міжнародна практика свідчить, що роль держави на ринку країн, що приєдналися до СОТ, за умови чіткого дотримання всіх угод, що стосуються сумлінної конкуренції в цій сфері, знижується, а роль незалежних від держави регуляторів в особі органів сертифікації (ОС) зростає. На думку В. Овчиннікова,⁴²⁰ це стає можливим, якщо враховувати наступні тенденції розвитку СОТ:

- завершення створення до теперішнього часу єдиного економічного простору Європи, США, країн БРІК;
- освоєння нових і досконаліших технологій технічного регулювання вільного обігу товарів і послуг у загальноєвропейському та у загальносвітовому економічному просторі на основі міжнародної сертифікації якості менеджменту й продукції;
- переходу світової банківської та фінансової системи на нові стандарти.

⁴²⁰ Овчинников В. Вказана праця.

Розділ 7. Податкова політика в умовах глобалізації

Від країн, що прагнуть зайняти свою нішу в міжнародному поділі праці, потрібне створення на їх території організованої сукупності взаємозалежних органів сертифікації, які варто сприймати як центри вбудовування малого та середнього бізнесу в діючу глобальну економіку. Таке вбудовування повинне здійснюватися шляхом зниження витрат на сертифікацію в тих галузях економіки, де підприємці готові боротися за світові ринки збуту своєї продукції та готові до сумлінної конкуренції в умовах СОТ. Не тільки можна, але й потрібно переорієнтувати витрати бізнесу на сертифікацію та акредитацію, здійснювані нині в закордонних центрах, на вітчизняні органи сертифікації з обов'язковою економією коштів і часу, що особливо актуально для малого й середнього бізнесу.

Подібні центри, як показує досвід Китаю, забезпечують масштаби й технологічні можливості національних виробників продукції, достатні для того, щоб задовольнити зростаючий попит населення своєї країни на якісний товар і, одночасно здатні підвищити експортні можливості національної економіки.

Друга тенденція обумовлює конкретні завдання підготовки кваліфікованих кадрів і технічного регулювання вільного обігу на світових ринках товарів і послуг за допомогою сертифікатів відповідності вимогам найкращих стандартів. Цей принцип дозволяє ефективніше захищати свої ринки та позиції у СОТ від конкуренції з боку іноземних виробників, ніж за допомогою адміністративних, податкових і митних заходів урядів.

Третя тенденція розвитку СОТ передбачає впровадження в практику функціонування фінансових інститутів більш якісних методів управління кредитними, ринковими й операційними ризиками, банківського нагляду за достатністю капіталу та прозорістю системи управління капіталом. Це дозволяє постійно підвищувати конкурентоспроможність економіки країни за рахунок повноцінного фінансування інноваційних проєктів, що забезпечують конкурентоспроможність.

Разом з тим, слід чітко представляти умови СОТ, що однаково складні для всіх, хто ще не має достатнього досвіду роботи в рамках цієї організації. Додатковою перешкодою виступає той факт, що в країнах, які розвиваються, податкове законодавство нестабільне та часто не відповідає міжнародній нормативній практиці.

Завдання наукового керівника

Проаналізуйте чинне українське податкове законодавство на предмет відповідності вимогам СОТ. Сформулюйте ті норми, які не відповідають принципам не-дискримінації та національного режиму

Україна в цьому плані не є виключенням. Так, наприклад, в українському законодавстві щодо ПДВ міститься норма про звільнення від оподаткування операцій з поставки вітчизняної продукції дитячого харчування, а її вироб-

ники звільнені від податку на прибуток підприємств за відповідними доходам. Ці норми явно не відповідають вимогам СОТ щодо принципу недискримінації.

Ряд країн СОТ застосовує практику створення незалежних органів акредитації та сертифікації при науково-освітніх центрах, що мають відповідне устаткування для дослідних лабораторій і висококласних фахівців, здатних створювати нові стандарти.

Таким чином, акредитація на міжнародному рівні надає право акредитованим органам провадити міжнародну сертифікацію, а глобальна акредитація надає право сертифікувати підприємства будь-якої країни, що приєдналася до СОТ.⁴²¹

Ризики участі в СОТ. При всіх відзначених вище перевагах, слід зазначити значні ризики при вступі до цієї організації країн, що розвиваються.

Формально СОТ – це організація, що створює правила гри на світовому ринку. Основним завданням СОТ декларується вироблення універсальних правил міжнародної торгівлі, зниження обмежень на пересування товарів і послуг, вирівнювання умов конкуренції.⁴²²

Але фактичне зміст діяльності СОТ істотно відрізняється від заявлених цілей. Оскільки, з одного боку, ця організація служить для формування таких інститутів (правил гри) у глобальній економіці, які максимально відповідають торговельним інтересам розвинених країн у реалізації їх конкурентних переваг (насамперед, монополії на відтворення високотехнологічних товарів). А з іншого боку, СОТ є інструментом в руках лідерів світової економіки для «зламу» національних ринків країн периферії та встановлення контролю над ресурсами цих країн.

Про що тут йдеться? Оператори світової економіки (транснаціональні корпорації й фінансові структури), використовуючи механізми СОТ та опираючись на міць своїх держав, захоплюють ніші на ринках товарів високого ступеня переробки. Слабкі гравці, втрачаючи ці ринки, одночасно втрачають і відповідні галузі переробної промисловості. Як зауважує С. Глазьев,⁴²³ відбувається закріплення, сформовані у світі поділу праці, при якому одні країни тримають «контрольний пакет» високотехнологічних переробних виробництв, а на частку інших залишається тільки роль сировинного забезпечення.

Захоплюючи ринки готових виробів, оператори світової економіки роблять підконтрольними і найважливіші джерела сировини. Закріплення монопродуктової структури національних економік країн другого ешелону призводить до

⁴²¹ Овчинников В. Вказана праця.

⁴²² Глазьев С. Кому выгодно вступление в СОТ. Режим доступа: <http://www.glazev.ru/art/2049>

⁴²³ Вказана праця.

Розділ 7. Податкова політика в умовах глобалізації

необхідності вкладання всіх наявних ресурсів у підтримку сировинного експорту. Якщо взяти до уваги, що контроль над товаропотоками доповнюється фінансовим контролем, управлінням зовнішнім боргом, то утворюється система міцної залежності економічної «периферії» від «центра».

Таким чином, СОТ поряд з міжнародними фінансовими інститутами є одним із ключових елементів застарілої системи світовпорядкування, що закріплює на одному полюсі високотехнологічні виробництва, фінансові ресурси та високі стандарти споживання, на іншому – архаїчні економічні та соціальні структури, хронічну нестачу капіталів і бідність. У цьому контексті теза про рівноправність учасників СОТ – не більш ніж міф. Хоча формально існують загальні для всіх країн зобов'язання:

- виконувати вимоги нормативної бази СОТ на всій території країни-учасниці;
- забезпечувати прозорість (транспарентність) торговельного режиму;
- розмежовувати рівність умов діяльності для всіх економічних агентів («надання національного режиму та режиму найбільшого сприяння»);
- гарантувати право нерезидентів оскаржувати суперечливі питання в незалежних трибуналах.⁴²⁴

Варто визнати, що на практиці сформований у СОТ механізм прийняття рішень дозволяє найбільш розвиненим країнам – у першу чергу США і державам Євросоюзу – повністю контролювати діяльність цієї організації. Загальні зобов'язання при цьому не є такими для провідних країн.

Так, наприклад, вимога привести внутрішнє законодавство у відповідність із правилами СОТ не зачіпає США. У законодавстві США діє зворотна норма. А Розділ 102 (а) Акту по Угодах Уругвайського раунду визначає, що «будь-яке з положень угод Уругвайського раунду, якщо воно не відповідає будь-якому закону США, не має чинності».

Під видом антидемпінгових процедур розвинені країни фактично здійснюють протекціоністський захист недостатньо конкурентоспроможних галузей власної економіки. Середній рівень митного тарифу на товари, які розвинені країни імпортують із країн, що розвиваються (з урахуванням антидемпінгових заходів), може в декілька разів перевищувати ставки мит на товари, що надходять з інших розвинених країн.⁴²⁵

⁴²⁴ Глазьев С. Вказана праця.

⁴²⁵ Там же.

Необхідний семінар

на якому можна було б обговорити основні ризики участі України в СОТ. За підсумками семінару бажано сформулювати консолідовану думку щодо серйозності цих ризиків. Чи розділяєте Ви негативні оцінки академіка С. Ю. Глазьева або вони Вам здаються значною мірою перебільшеними?

Таким чином, фритредерству, що є офіційною основою СОТ, в реальності протидіє експансія та протекціонізм сильних розвинених держав. Загальна формула «рівноправної» участі полягає в тому, що слабкі учасники СОТ зобов'язуються забезпечити закордонним гравцям максимальний доступ на свій внутрішній ринок і полегшити їм там «роботу». За великим рахунком, членство у СОТ для країн, що

не включаються до складу «великої четвірки» (США, ЄС, Японія, Канада) – не має переваг. Це, на думку С. Глазьева,⁴²⁶ блокує досягнення заявленої мети СОТ («забезпечення подальшої лібералізації та розширення світової торгівлі»), підриває конкурентоспроможність більшості країн другого ешелону, позбавляючи їх не тільки доходів, але й можливості розвитку.

Сьогодні, у XXI столітті, транснаціональні корпорації, зацікавлені в безперешкодному русі капіталу і товарів через кордони національних держав, а також у нічим не обмеженому доступі до природних ресурсів, диктують свою волю та свої умови національним бюрократіям, перетворюють міжнародні інститути, подібні СОТ, в органи, що слухняно обслуговують їхні інтереси. У результаті міжнародна торгівля, покликана з'єднувати народи, обслуговує інтереси винятково транснаціональних корпорацій і багатих країн.

Не дивно, що це призвело до наростання внутрішньої кризи у СОТ. В останні кілька років конфлікт інтересів країн-учасниць досяг небачених раніше масштабів. Більше 60 країн, що розвиваються, заявили, що вони не можуть дозволити собі розширювати межі лібералізації торговельних відносин і виступили із пропозицією відстрочити введення раніше досягнутих домовленостей Уругвайського раунду.

Аналітики вважають, що СОТ перебуває в стані кризи, і що зараз вступ до СОТ може зашкодити новим країнам. Модернізація економіки вимагає здійснення нового поділу ресурсів, зокрема, перерозподіли так званої «експортної ренти» із сировинних галузей у переробні. Тим часом, вимоги СОТ істотно обмежують набір інструментів економічної політики, які можуть бути використані для реалізації такого маневру, що робить його практично неможливим.

Крім того, приєднання до СОТ погіршує умови функціонування ряду секторів, прискорений розвиток яких є критично важливим для забезпечення кон-

⁴²⁶ Глазьев С. Вказана праця.

Розділ 7. Податкова політика в умовах глобалізації

курентоспроможності економік країн, що вступають. Різко загостриться також проблема депресивних регіонів. На думку С. Глазьева,⁴²⁷ через нерівномірність територіального розміщення конкурентоспроможних виробництв ряд регіонів буде мати негативні наслідки в результаті приєднання до СОТ – зростання соціальної напруженості, скорочення фінансових надходжень у бюджет і ін.

Форсоване приєднання до СОТ з високою імовірністю призведе до того, що економіка країни може втратити цілісність і внутрішні ресурси, необхідні для реалізації економічного розвитку за рахунок розширення внутрішніх ринків і за допомогою зміцнення позицій вітчизняних товаровиробників на цих ринках. По суті, це означає незворотність закріплення експортно-сировинної орієнтації економіки. Відкриття внутрішнього ринку на умовах СОТ підсилює пресинг закордонних конкурентів на економіку в цілому. Інтервенція товарів і послуг з-за кордону принесе критерії світової ефективності, до яких основна частина наших виробників ще не готова.

Відповідно до правил СОТ, всі діючі в цей час механізми державної підтримки вітчизняної промисловості (крім повернення ПДВ) є або забороненими, або карними й повинні бути переглянуті. Невиконання цієї умови може викликати застосування передбачених у таких випадках санкцій.

Прийняття таких зобов'язань, без сумніву, змінює загальні умови господарювання та заважає перегляду правил та порядку підтримки вітчизняної промисловості. Необхідно різко скоротити або повністю ліквідувати вибірковою підтримку виробників за допомогою субсидій, дотацій, пільгових і фіксованих цін, податків, у тому числі за рахунок федеральних цільових програм і пільг, що надаються регіональною владою.⁴²⁸

У зв'язку із цим особливо важливо розгорнути роботу зі створення нових механізмів захисту та підтримки вітчизняної промисловості, що відповідають режиму СОТ (система нетарифного захисту, квоти, екологічні вимоги й т. п.).⁴²⁹

Крім того, відповідно до вимог СОТ, дія її норм повинна поширюватися на всю територію без винятку (у т. ч. на регіони прикордонної торгівлі, вільні економічні зони та інші райони з діючим там спеціальним режимом оподаткування, регулювання й тарифів). У цій ситуації особливо актуально забезпечити державну підтримку депресивних регіонів такими інструментами, які вписуються в режим СОТ. Необхідно переходити на систему цільової підтримки проблемних регіонів

⁴²⁷ Глазьев С. Вказана праця.

⁴²⁸ Иванов Ю. Вказана праця. – С. 58.

⁴²⁹ Глазьев С. Вказана праця.

і забезпечення соціальних гарантій, що будуть однаково доступними для всіх громадян країни незалежно від місця проживання.

Позитивним прикладом може бути вступ Китаю до СОТ. У результаті в країні відбувається чимало глибоких змін. Податкові органи зобов'язуються переглянути діючі податкові політичні установки, що не відповідають вимогам правил СОТ, і вести реформу податкової системи в інших напрямках. Впорядкування податкової системи в країні здійснюється з урахуванням багатьох факторів, наприклад, освоєння західних регіонів, стратегія добробуту країни за рахунок науки й техніки, стратегії поступального розвитку й т. д. Очікується більш сильне регулювання податку на споживання відповідно до галузевих вимог.⁴³⁰ Створюється клімат оподаткування, що характеризується стабільністю, справедливістю та прозорістю.

Однак досвід країн Балтії й Східної Європи показав, що при злитті національного та міжнародного ринків відбувається втрата національного контролю над цілими галузями економіки.⁴³¹ У першу чергу страждає сільськогосподарський сектор. Як відомо, рівень державної підтримки аграрного сектора, наприклад, у США, Канаді, у країнах Євросоюзу в десятки раз вище, ніж у країнах, що ще не вступили до СОТ. Аналогічна ситуація складається й навколо інших галузей економіки головним чином через зниження експортних мит, що відкривають широке коло можливостей імпортом товарам на вітчизняному ринку.

Суттєво страждає також сфера фінансових послуг, оскільки СОТ вимагає забезпечення рівного доступу приватного капіталу до надання будь-яких послуг і відкритої міжнародної конкуренції в даній сфері. Це буде означати, що із серйозними проблемами виживання зустрінуться, наприклад, банки та страхові компанії, оскільки відкриття філій іноземних фінансових і страхових компаній надасть громадянам і компаніям можливість користуватися більшими, довгими та дешевими кредитними послугами. Необхідно підготуватися до виходу на ринок нерезидентів і підсилити свій бізнес, щоб скласти гідну конкуренцію міжнародному бізнесу та зберегти контроль над національною економікою.⁴³²

Нарешті, звернемо увагу ще на один важливий аспект. Здійснити модернізацію та динамічний розвиток секторів, що становлять конкурентоспроможне високотехнологічне ядро економіки, може тільки держава, яка використовує для цього не тільки інструменти протекціоністської промислової політики (субсидії, пільгові кредити, державні гарантії, державний замовлення), але й стимулюючі інструменти податкової політики. Оскільки нормативи СОТ різко ускладню-

⁴³⁰ СОТ накажет Китай за высокие налоги на импорт. Режим доступа: <http://www.eplus.com.ua/>

⁴³¹ Глазьев С. Вказана праця.

⁴³² Там же.

ють, обмежують, а в деяких випадках повністю виключають застосування таких інструментів, основні заходи державної промислової, структурної, зовнішньоторговельної, науково-технічної та податкової політики щодо переорієнтування економіки на траєкторію швидкого економічного росту бажано реалізовувати на етапі, що передує приєднанню до СОТ.

7.5. Податкова політика України в контексті європейської інтеграції

Удача – це перехід від однієї невдачі до іншої
зі зростаючим ентузіазмом.
(У. Черчилль),

Даний процес слід освітити з наступних причин. По-перше, тому що здійснивши європейський вибір, Україна повинна враховувати і детально досліджувати усі тенденції, наявні в країнах Європейського Союзу, де накопичено величезний досвід використання податків у забезпеченні стабільності економічного розвитку. Внаслідок глобалізації сучасної комерційної діяльності та інтеграції національних економік ЄС однією із першочергових задач України є вивчення досвіду оподаткування країн з розвинутою ринковою економікою і відпрацювання шляхів адаптації власної податкової системи до вимог Євросоюзу. Вплив податкової політики ЄС був особливо значним в період формування в 90-х рр. нової податкової системи і масового запозичення європейських моделей податків. По-друге, в світі це поки єдиний досвід такого рівня податкової гармонізації.

В цілому, можливо виділити три рівні податкової гармонізації: міжнародний; регіональний; державний (національний).

Міжнародний рівень податкової гармонізації характеризується діяльністю міжнародних, інтернаціональних професійних організацій, спрямованою на розробку єдиних рекомендацій у сфері оподаткування та шляхів приведення у відповідність національних і міжнародних вимог в цій сфері. До таких організацій належать, зокрема, Організація Об'єднаних Націй та Організація економічного співробітництва та розвитку. Мета останньої – сприяти економічному розвитку країн – членів цієї організації шляхом надання консультативної допомоги з широкого спектра проблем, у тому числі у сфері оподаткування. Усі рішення та документи, розроблені цими міжнародними організаціями, носять рекомендаційний характер.

Регіональний рівень податкової гармонізації характеризується гармонізацією різноманітних аспектів оподаткування на рівні певного географічного регіону

(на рівні Євросоюзу). Саме регіональний, а також національний рівні гармонізації ми далі і аналізуватимемо.

Повернемося до витоків. Основними напрямками інтеграційних процесів у податкових системах країн-учасниць Європейського Економічного Співтовариства (ЄЕС) початку 60-х рр. ХХ століття стали:

- вирішення проблем міжнародного подвійного оподаткування;
- виключення положень, які сприяють ухиленню від сплати податків;
- ліквідація умов по податковій дискримінації нерезидентів в інвестиційній і торговій політиці, і ін.

В результаті розвитку економічних і політичних процесів у Європі поступово була сформульована ідея, що від проведення загальної податкової політики країн-учасниць ЄЕС необхідно перейти до створення території з єдиним податковим режимом. Реалізації цієї ідеї сприяли такі два принципи, якими керувалися країни-учасниці ЄЕС:

по-перше, національна податкова політика не повинна перешкоджати свободі пересування товарів і осіб;

по-друге, податкова політика держави не повинна входити в суперечність із загальним напрямом податкової політики ЄЕС.

Орієнтація на гармонізацію і уніфікацію фіскальної політики цих країн особливо виявилася в процесі створення єдиного європейського ринку, але її не можна не відмітити і в інших регіонах. Положення про уніфікацію національних податкових систем і податкового законодавства багатьох європейських країн вперше було зафіксоване в Римському договорі від 25 березня 1957 р.

Це фактично означало створення ЄЕС. На перших порах уніфікація податкових систем країн-учасниць ЄЕС здійснювалася тільки в рамках створення митного союзу. Надалі при проведенні єдиної фінансової політики почали формуватися умови для зближення податкових систем практично всіх європейських держав.⁴³³

Досвід інтеграції податкових систем країн Євросоюзу свідчить, що це трудомісткий і довготривалий процес. Узагальнення відміченого досвіду дає можливість виділити основні особливості проведення податкових реформ в 80-х рр. ХХ століття. До їх числа належить:

- посилення інтеграційних процесів відповідно вимогам договору країн Євросоюзу;

⁴³³ *Иванов Ю. Б., Тищенко А. Н.* Современные проблемы налоговой политики. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2006. – С. 298.

Розділ 7. Податкова політика в умовах глобалізації

- проведення значної підготовчої роботи по науковому обґрунтуванню намічених змін;
- поетапне внесення змін до податкових систем систему країн Євросоюзу.

Методологічна платформа правової системи ЄС. Сучасна правова система ЄС формується на базі двох основних методів: уніфікації та гармонізації (рис. 7.3⁴³⁴).

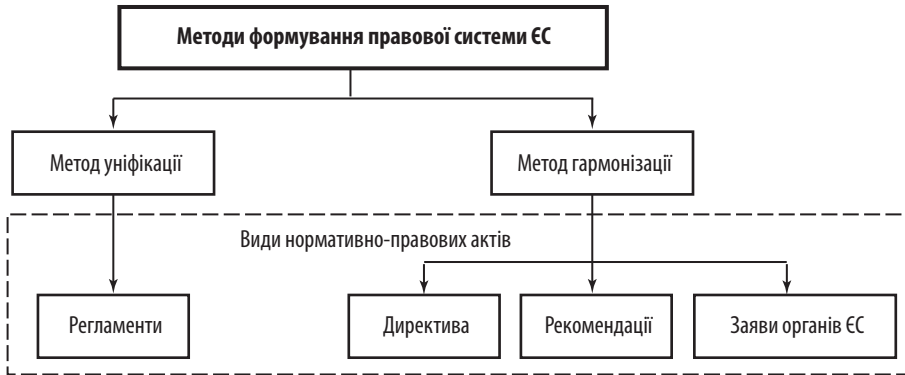


Рис. 7.3. Методи правової системи ЄС

Договір про ЄС наділяє інститути ЄС повноваженнями видавати два види нормативно-правових актів: регламенти і директиви. Метод уніфікації припускає видання співтовариством нормативного акта прямої дії, який замінює акти внутрішньодержавного податкового права. Замість законів і підзаконних актів, що діяли в державах-членах, починає діяти один закон – регламент. «Він призначений для загального застосування, є обов'язковим у всіх своїх частинах і підлягає прямому застосуванню у всіх державах-членах» (ст. 189 Договору про ЄС).

Регламенти є нормативними актами загального характеру, вони загальнообов'язкові у всіх елементах і містять норми прямої дії стосовно всіх держав ЄС.⁴³⁵ Регламенти видаються лише тоді, коли необхідно доповнити (а не гармонізувати) правовий порядок країн-членів додатковими наднаціональними правовими режимами. Залежно від рамок регламенту кожна країна-член ЄС може у разі необхідності додатково приймати нормативно-правові акти, які повинні забезпечити повне функціонування регламенту.

⁴³⁴ Договір про ЄС (витяг) // Основи права Європейського Союзу: Сб. осн. законодавчих актів/ За ред. М. В. Буроменського. – Х. : Яшма, 2005. С. 132–186.

⁴³⁵ Черник Д. Г. Налоги в рыночной экономике. – М. : Финансы, ЮНИТИ, 1997. – С. 156

Уніфікація передбачає створення єдиного правового режиму у сфері оподаткування,⁴³⁶ тоді як мета гармонізації – встановлення єдиних правових норм, які повинні регулювати податкові відносини на всій території ЄС.

На відміну від уніфікації, гармонізація є більш гнучким методом. Концепція податкової гармонізації припускає збереження самобутності національних податкових систем і не передбачає повної стандартизації порядку стягування податків у ЄС.

Завдання наукового керівника

Дослідіть різні підходи до розуміння податкової гармонізації. Спробуйте класифікувати їх, не забуваючи виділити відмінну ознаку. Спробуйте також сформулювати переваги того або іншого підходу та обґрунтуйте їх. Запропонуйте своє бачення даного поняття. Це може бути елементом наукової новизни Вашої роботи

Слід підкреслити розходження поглядів вчених в розумінні сутності терміну «податкова гармонізація». Цьому сприяє відсутність в законодавстві ЄС цього терміну, який отримав лише непряме відображення в Договорі про ЄС і інших установчих документах ЄС.

Одні вчені визначають податкову гармонізацію надто вузько лише як координацію податкової політики, яка передбачає взаємні консультації і неофіційні домовленості між країнами-членами ЄС відносно ставок окремих податків. Інші, навпаки, необґрунтовано

розширюють межі цього терміну і вважають, що податкова гармонізація означає перехід до єдиної податкової системи і передачу всіх повноважень щодо визначення бази і ставок основних податків інститутам ЄС.⁴³⁷

Істина, як завжди, десь посередині, тому більш обґрунтованим є підхід Ю. Іванова та О. Тищенка,⁴³⁸ згідно з яким податкова гармонізація не означає повної уніфікації усіх національних податкових систем, а лише процес приведення до відповідності, до взаємної розмірності податкових систем різних держав.

Разом з тим, доцільно уточнити поняття «податкова гармонізація» шляхом визначення процесу, за рахунок якого здійснюється відповідна координація податкових систем країн.

Податкова гармонізація – це складова частина податкової політики держав, яка включає координацію податкових систем країн, які входять у міжнародне регіональне угруповання шляхом забезпечення взаємної відповідності, узгодження та коригування податкового законодавства держав із вимогами та законодавчими актами вищого рівня (міжнародними, регіональними).

⁴³⁶ Европейское налоговое право: сравнительно-правовое исследование. – М. : Норма, 2001. http://www.pravo.vuzlib.net/book_z482_page_7.html

⁴³⁷ Дадалко В. А., Румянцева Е. Е., Демчук Н. Н. Налогообложение в системе международных экономических отношений. Минск: Арминта, 2000. С. 150 – 151.

⁴³⁸ Иванов Ю. Б., Тищенко А. Н. Вказана праця. – С. 242.

Розділ 7. Податкова політика в умовах глобалізації

Зокрема, податкова гармонізація в ЄС – процес коригування законодавства держав-членів Європейського Союзу на підставі правових актів ЄС, зокрема директив, які мають обов'язкову силу для держав-членів ЄС та вимагають привести їх внутрішнє законодавство у відповідність до положень директив. Відмінною рисою регулювання оподаткування в ЄС є відсутність загального документа (аналогічного Податковому кодексу), який систематизує всі основні норми податкового законодавства ЄС. Зараз положення, що визначають податкову політику в ЄС, являють собою сукупність окремих рішень інститутів ЄС й оформлюються у вигляді директив, рішень, рекомендацій і висновків.

Кожна держава приводить свою нормативну базу відповідно до гармонізуючого документа, закріплює правила у національних законах, інших правових актах, самостійно визначаючи спосіб і форми включення в національну правову систему гармонізованих норм. Інструментом гармонізації в ЄС служить Директива.⁴³⁹

Директива – це нормативно-правовий акт, «обов'язковий для кожного держави-члена, якому вона адресована, у відношенні очікуваного результату, але зберігає за національною владою волю вибору форм і методів дій» (ст. 189 Договору про ЄС). Чим більш загальний характер директиви, тим більш широке тлумачення матиме орган влади, що гармонізує національне законодавство до цієї директиви. Детальне вивчення тексту директиви є необхідним для гармонізації національного законодавства, оскільки директиви містять різні положення, окремі з яких є обов'язковими.

Крім того, до вторинного законодавства відносяться акти «м'якого права». Такі акти не мають обов'язкового характеру, але вони можуть враховуватися в законодавчій діяльності. До них відносяться: рекомендації, висновки, заяви органів ЄС і членів Комісії ЄС (див. рис. 7.3).

Завдання та принципи податкової гармонізації. Основними пріоритетами політики податкової гармонізації, яка проведена в даний час у ЄС, є ліквідація неефективних елементів податкових систем і відмова від номінального податкового суверенітету країн-членів ЄС. Податкова гармонізація в ЄС ставить перед собою наступні основні завдання:

- скасування податкових границь для створення рівних конкурентних умов для суб'єктів підприємництва;
- об'єднання та уніфікація внутрішнього ринку ЄС, як основного двигуна інтеграційних процесів у регіоні;

⁴³⁹ Харитонова О. І., Харитонов Є. О. Порівняльне право Європи: Основи порівняльного правознавства. Європейські традиції. –Х.: Одісей, 2002. – С. 43 – 45.

- приведення у відповідності структури податкової системи, а також порядку сплати основних видів податків у всіх країнах співтовариства.⁴⁴⁰

Принципи, на яких ґрунтується податкова гармонізація ЄС, наведені на рис. 7.4.⁴⁴¹

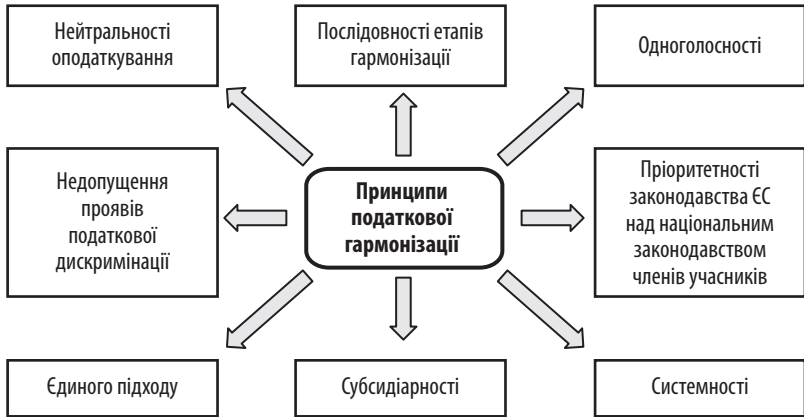


Рис. 7.4. Принципи податкової гармонізації країн ЄС

Деякі з них потребують пояснення. Відповідно до принципу «субсидіарності», інститути ЄС не мають право самостійно встановлювати норми оподаткування, без їх попереднього узгодження з країнами-членами ЄС.

Принцип «одноголосності» виражається в необхідності прийняття рішень у сфері оподаткування всіма країнами-членами ЄС на одноголосній основі. Згідно з пропозицією, розповсюдженою головним чином у континентальній Європі, необхідно здійснити перехід від принципу «одноголосності» до прийняття рішень на основі кваліфікованої більшості (3/4 від числа учасників голосування). Однак у рамках конференції 2000 р. у Ниці дана пропозиція не була схвалена країнами-членами ЄС.

Процеси гармонізації в рамках міждержавної інтеграції, повинні здійснюватися узгоджено, послідовно і синхронно. Це, у свою чергу, обумовлює необхідність застосування принципу «системності» в процесі гармонізації національних законодавств.

⁴⁴⁰ Тютюрюков Н. Н. Налоговые системы зарубежных стран: Европа и США: учеб. пособ. – М. : Дашков и К^о, 2002. – С. 108–109.

⁴⁴¹ Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування: монографія / За заг. ред. Ю. Б. Іванова.– Х. : ВД «ІНЖЕК», 2007. – С. 186.

Розділ 7. Податкова політика в умовах глобалізації

Принцип «недопущення податкової дискримінації» базується на двох основних положеннях:

по-перше, неможливості прямого або непрямого оподаткування внутрішніми податками однією державою-членом ЄС продукції іншої держави-члена ЄС у розмірах, що перевищують оподаткування національної продукції;

по-друге, держава-член ЄС не повинна оподатковувати продукцію інших держав-членів ЄС внутрішніми податками з метою непрямого захисту продукції.

Даний принцип часто знаходить своє практичне застосування в арбітражній практиці ЄС. Тісно пов'язаний із ним принцип «нейтральності оподаткування», який обумовлює заборону податкового відшкодування при поставці продукції на територію іншої держави-члена ЄС у розмірі, що перевищує рівень сплачених прямих або непрямих податків. Цей принцип дозволяє уникати міжнародного подвійного оподаткування доходів європейських корпорацій, яке негативно позначається на розвитку обороту товарів, послуг і інвестицій в ЄС.

Керівні органи. Заслуговує на увагу архітектура керівних органів ЄС. Їх створення бере свій початок з 1965 р., коли була сформована єдина Комісія Європейської співдружності. У 1993 р. вона була реформована в Раду Європейського Союзу, а основними інститутами стали: Європейський парламент, Рада Європейського союзу, Європейська комісія, Європейський суд.

Завдання наукового керівника

Систематизуйте загальні етапи інтеграційних процесів в Євросоюзі, а також етапи податкової гармонізації в ЄС, пов'яжіть їх між собою. Обґрунтуйте власний висновок про ступінь досягнення поставлених цілей податкової гармонізації, висловіть також свою оцінку часовому інтервалу, який необхідний для досягнення поставлених цілей

Рада ЄС є головним законодавчим органом, який складається з представників країн-членів, як правило, це міністри, склад яких змінюється відповідно темі обговорення.

Європейська комісія є багатофункціональним органом. *По-перше*, нею формуються пропозиції, ініціативи для досягнення загальних цілей, *по-друге*, здійснюється спостереження за діяльністю країн-членів, які повинні виконувати законодавчі акти, постанови та директиви Євросоюзу. Постанови стають частиною національного законодавства

і є обов'язковими для виконання. Директиви, за допомогою яких здійснюється гармонізація оподаткування в ЄС, також обов'язкові, але дають країнам-членам можливість вибору форм і методів впровадження.

Для здійснення контрольної функції комісія має повноваження подавати позови до Європейського суду і притягати до відповідальності країни, що порушують законодавство ЄС, а також застосовувати до них санкції і штрафи.

На шляху до податкової гармонізації. В кінці XX століття склалася нова ситуація на європейському континенті, яка вимагала нових підходів до вирішення інтеграційних процесів, у тому числі і питань оподаткування. Після розпаду СРСР виникла можливість форсованого розширення союзу. Юридичну основу для розширення ЄС склали положення Маастріхтського договору, де були сформульовані вимоги до країн-учасників ЄС, бажаючим вступити в цей союз, а саме:

- дефіцит держбюджету не може перевищувати 3 % від ВВП;
- сукупний державний борг не повинен перевищувати 60 % від ВВП;
- річна інфляція не може перевищувати середнього рівня інфляції в трьох країнах ЄС з найнижчим рівнем інфляції (що приблизно складає 3 – 3,5 %), більш ніж на 1,5 %;
- середнє номінальне значення довгострокових процентних ставок не повинне перевищувати 2 % від середнього рівня цих ставок трьох країн з найстабільнішими цінами.

За невиконання вимог Європейською комісією була введена система попередження, а також передбачені штрафні санкції. У разі перевищення встановленого дефіциту бюджету на 3 % країна-порушник вимушена перераховувати безпроцентний депозит у розмірі 0,2 % від ВВП плюс 0,1 % від ВВП за кожен процентний пункт бюджетного дефіциту понад 3 %, але в цілому не більше 0,5 – 0,6 % від ВВП. Якщо надмірний дефіцит зберігається більш 2-х років, то депозит стягується як штраф.

Далі слідував організаційний період, який завершився введенням в грошовий обіг ЄВРО. Була розроблена юридична база для створюваної європейської системи центральних банків, сформована правова і інституційна база союзу, країни завершили програми по стабілізації державних фінансів.

В результаті в країнах ЄС пройшов перший і найбільш важливий етап гармонізації податкових систем, що має наступні характерні риси:

- загальне зниження податкових ставок;
- розширення бази оподаткування;
- уніфікація ставок податків;
- скорочення податкових пільг;
- застосування більш жорстких санкцій за несплату податків, включаючи кримінальну відповідальність.

Зниження податкового навантаження в країнах ЄС зумовлювалося насамперед можливістю скорочення витратної частини бюджетів, пов'язувалося із зрос-

Розділ 7. Податкова політика в умовах глобалізації

танням обсягів виробництва і підвищенням його ефективності. Безумовно, це мало значний вплив на стабілізацію економік країн ЄС і темпів їх зростання.

Головним підсумком даного етапу є те, що податкові системи європейських країн зберегли свої характерні національні риси, які обумовлені історичними умовами еволюції цих систем, рівнем матеріального добробуту населення, досконалістю механізму стягнення податків, здатністю звести до мінімуму ухилення від оподаткування, станом податкової культури, орієнтацією суспільства на соціальний компроміс і т. п.

Слід зазначити, що податкові системи країн-учасниць ЄС по своїй структурі виділяють: податки на доходи і капітал (прямі податки); податки на споживання (непрямі податки); соціальні податки (податки цільового призначення). Відповідно цій класифікації можна виділити основні принципи і напрями процесів гармонізації в європейському оподаткуванні.

Гармонізація прямих податків. Так, *пряме оподаткування* було зорієнтоване на досягнення наступних цілей:

- поживлення інвестиційної діяльності підприємницьких структур;
- захист інтересів малозабезпечених членів суспільства за допомогою пільгового оподаткування;
- диференціацію ставок податків на доходи фізичних осіб залежно від величини річного доходу і складу сім'ї.

У 1977 р. Рада Міністрів ЄЕС приймає директиву про взаємодопомогу в сфері прямого оподаткування. У 1988 р. приймається директива про гармонізацію правил визначення оподаткованого прибутку. Крім того, в 80 – 90-і рр. ХХ століття активно проводиться політика з розробки єдиного підходу до системи амортизаційних відрахувань, встановлення єдиних ставок при оподаткуванні дочірніх компаній, виявлення можливостей переходу батьківських компаній на систему оподаткування консолідованого прибутку і т. д.

Індивідуальні прибуткові податки. У системі прямого оподаткування ці податки займають найбільшу частку. Причому характерно, що їх частка в доходах бюджетів росте, тоді як частка податку на прибуток корпорацій зменшується. На прикладі прибуткового податку можна побачити, в якому напрямі реалізуються в умовах інтеграції принципи, що забезпечують значні соціальні переваги і можливості зростання власних заощаджень громадян. Саме у цьому податку яскраво відбивається принцип соціальної справедливості, який так важко впроваджується у вітчизняну практику.

Німеччина. Дана країна може служити хорошим прикладом реалізації принципу соціальної справедливості. Тут використовуються такі інструменти, як «по-

даткові класи», «податкові карти», «податкові таблиці». Шість податкових класів структурують всіх громадян залежно від їх сімейного стану, кількості тих, хто працює в родині, кількості дітей і економічних принципів сумісного або роздільного способів ведення домашнього господарства.

Завдання наукового керівника

Доповніть зарубіжний досвід позитивними прикладами реалізації принципу соціальної справедливості в прибутковому оподаткуванні. Спробуйте сформулювати власну думку: чи можлива повною мірою реалізація цього принципу в прибутковому податку з пропорційними ставками, якщо, наприклад, такий податок доповнити різними соціальними вирахуваннями або тільки в податку з прогресивними ставками?

До першого класу належать самотні громадяни, які не мають дітей. До другого класу – громадяни, які розведені або овдовіли, але мають на утриманні не менше однієї дитини. До третього класу належать одружені громадяни, дружини яких не працюють. До четвертого і п'ятого відносяться сім'ї, де чоловік і дружина працюють. До шостого класу – громадяни, які працюють в декількох місцях. Крім того, з річної суми заробітної плати, що підлягає оподаткуванню, віднімаються наступні доходи і витрати: різдвяні виплати; транспортні витрати на проїзд на роботу і з роботи; спеціальні витрати, включаючи витрати на страхування життя, підвищення кваліфікації і т. п.; диференційовані витрати на утримання дітей; допоміжні суми для

забезпечення старості, доплати до пенсії, витрати на будівництво житла.

Італія. У цій країні нарахування і сплата податків з доходів громадян здійснюється залежно від джерел їх походження, які розділяються на п'ять категорій: 1) доходи від земельної власності, нерухомості і будівель; 2) доходи від капіталу; 3) доходи громадян, які працюють по найму і доходи громадян вільних професій; 4) доходи від підприємництва; 5) доходи від інших джерел. Залежно від джерела походження доходу встановлюються ставки податку.

Франція. Прибутковий податок з громадян складає всього біля 20 % від всіх податкових доходів в бюджеті країни. У інших розвинених країнах частка прибуткового податку значно вища. Це пов'язано з тим, що уряд активно використовує прибутковий податок для проведення соціальної політики. За умов нерозвиненості суспільних фондів споживання прибутковий податок є інструментом, який використовується урядом для допомоги малозабезпеченим верствам населення при отриманні освіти, зміцнення сім'ї і т. п. Крім того, на прибутковий податок були покладені функції стимулювання заощаджень населення в банківських внесках, придбання нерухомості, акцій.

Саме тому у французькому прибутковому податку застосовуються численні пільги, вирахування і виключення, і використовується достатньо складна система розрахунку податку. В результаті податок платять всього 52 % загальної кількості платників, тоді як у Німеччині – 84 %, Великобританії – 66 %, Іспанії – 75 % . Шкала прибуткового податку прогресивна залежно від рівня доходів громадян.

Розділ 7. Податкова політика в умовах глобалізації

Враховується сімейний стан і вік платника податку. Шкала ставок податку щорічно уточнюється залежно від рівня інфляції. Це допомагає уникнути неконтрольованого перерозподілу доходів, який здійснюється під час інфляції.

В цілому можна прийти до висновку, що гармонізація прибуткових податків в країнах ЄС була спрямована на досягнення суспільної згоди між платниками податків і державою, а зрештою – рівності в оподаткуванні, справедливості і ефективності податкової системи. І багато чого вдалося досягти в цьому напрямі.

Податки на прибуток корпорацій. Досягнута також гармонізація в оподаткуванні прибутку підприємницьких структур. Тут основна увага зосереджена на уникненні подвійного оподаткування.

У найзагальнішому випадку прибуток, що підлягає оподаткуванню, визначається за наслідками діяльності за рік шляхом вирахування з валових доходів виробничих витрат, заробітної плати робочих і службовців, сплачених податків, які враховуються у витратах, витрат на ремонтні роботи, відрядження, науково-дослідні роботи, представницькі витрати і амортизаційні відрахування.

Але в деяких країнах ЄС зберігаються особливості визначення податку на прибуток корпорацій. Так, у **Німеччині** з прибутку, що підлягає оподаткуванню, віднімається прибуток, зарахований до резервного фонду. Застосовуються різні ставки податку відносно прибутку, який розподіляється, і прибутку, який залишається у розпорядженні корпорацій.

У **Франції** податок на прибуток має достатньо високу частку в доходах бюджетів, проте ставка податку змінюється залежно від джерела отримання прибутку. Так, при загальній ставці податку 34 %, прибуток, отриманий від землекористування і внесків в цінні папери, відповідно складає 10 і 24 %.

У **Нідерландах** застосовується регресивна система ставок податку на прибуток, тобто чим більше сума отриманого прибутку, тим нижче ставка податку.

Таким чином, в умовах інтеграційних процесів досягнута гармонізація в оподаткуванні прибутку корпорацій, основним результатом якої є позитивна дія на активізацію їх інвестиційної діяльності. Крім того, оподаткування прибутку зберегло безліч особливостей, продиктованих національними інтересами окремих країн. І це також позитивний результат гармонізації оподаткування прибутку.

Гармонізація непрямих податків. Даний процес дуже важливий, оскільки з погляду вирішення фіскальних завдань непрямі податки завжди були ефективніші, ніж прямі. Це обумовлено багатьма чинниками. Практика свідчить, що база прямих податків більш чутлива до змін в економіці, чим база непрямих податків. За деяких умов непрямі податки, на відміну від прямих, більш сприятливо впли-

вають на накопичення, оскільки вони менше відбиваються на прибутку підприємств. За допомогою непрямого оподаткування простіше вирішувати питання збільшення доходів бюджетів. Саме тому проблема гармонізації податків на споживання, що забезпечують в більшості країн понад половину доходів бюджетів, є надзвичайно актуальною.

Акцизи. Деякі з них за домовленістю між країнами відмінюються (у 1993 р. в рамках ЄЕС були скасовані акцизи на чай, сіль, цукор). Частина акцизних зборів, після перетворення національних податкових законодавств і адаптації їх до міжнародного економічного права співтовариства через Закон Європейського внутрішнього ринку про акцизи від 21 листопада 1992 р., стягуються за єдиними ставками. Таким чином, значне скорочення підакцизних товарів і використання акцизів в оподаткуванні є характерною рисою європейської гармонізації податкових систем.

ПДВ. Згідно з угодою про створення ЄС, було введено нове податкове регулювання з ПДВ, що передбачає уніфікацію принципів обчислення і сплати цього податку, введення єдиних правил його стягування при здійсненні експортно-імпорتنних операцій, а також зближення рівнів податкових ставок.

У той же час, розповсюдження ПДВ в податкових системах багатьох країн, незважаючи на велику роботу по формуванню єдиних основ непрямого оподаткування, не усунуло істотних розбіжностей у використанні цього податку. Насамперед це стосується ставки податку. Встановлена керівними органами ЄС ставка ПДВ по основних групах товарів має бути в межах 15 – 20 %. Дозволено її зниження для певних видів соціально значущих товарів. Проте деякі країни (Швеція, Фінляндія, Данія) перевищують встановлену максимальну ставку. Це свідчить не тільки про незавершеність початої роботи щодо уніфікації непрямого оподаткування, але і про те, що податкова політика завжди тісно пов'язана зі станом економіки і рядом інших чинників в кожній державі.⁴⁴²

Митні збори. Інтеграційні процеси в умовах ЄС потребують узгодженої

Завдання наукового керівника

Дослідіть проблему гармонізації непрямого оподаткування в країнах США, що об'єднуються в єдиний митний союз. Зробіть власний висновок про можливість і перспективи податкової гармонізації цих країн

митної політики. В даний час в рамках Євросоюзу відбувається звільнення від митного оподаткування зовнішньої торгівлі, забезпечується вільний рух товарів і послуг, капіталів і робочої сили.

Як безумовно позитивний факт, відзначаємо ту обставину, що успіх європейської

⁴⁴² Василук О. Д. Податкова система України. К. в: Поліграф книга, 2004. – С. 375.

Розділ 7. Податкова політика в умовах глобалізації

податкової гармонізації, а також розвиток міжнародних економічних процесів стимулює інтеграційно-податкові процеси в інших регіонах. Зокрема ці процеси розгортаються в рамках країн-членів ОПЕК, АСЕАН, СНД і т. д.

Другим (після Євросоюзу) прикладом податкової гармонізації можуть служити податкові системи держав-членів Організації країн-експортерів нафти (ОПЕК), які є узгодженими системами платежів в бюджет цих держав, що стягуються з іноземних нафтових компаній, котрі ведуть розробку нафти на їх території. У 1973 р. чотири найбільші виробники нафти Персидської затоки (Саудівська Аравія, Кувейт, ОАЕ, Катар) уклали угоду про двадцятипроцентну частку участі надходжень до бюджету через систему узгоджених концесій.⁴⁴³

У цілому процеси гармонізації у сфері оподаткування довели свою об'єктивну необхідність і ефективність, оскільки здатні забезпечити економічне зростання і добробут громадян країн, які інтегруються. А головне, що процеси гармонізації продемонстрували реальність і практичну спроможність.

Література для самостійної роботи до розділу 7

1. Василик О. Д. Податкова система України. – К. : Поліграфкнига, 2004. – 478 с.
2. Глазьев С. Кому выгодно вступление в ВТО. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.glazev.ru/art/2049>
3. Дадалко В. А., Румянцева Е. Е., Демчук Н. Н. Налогообложение в системе международных экономических отношений. – Минск : Арминта, 2000. – С. 150 – 151.
4. Договір про ЄС (витяг) // Основи права Європейського Союзу: Сб. осн. законодавчих актів/ За ред. М. В. Буроменського. – Х. : Яшма, 2005. – С. 132 – 186.
5. Дюмулен И. Торгово-политическая система ГАТТ: принципы, правовые нормы и правила // Внешняя торговля. – 1993. – №7/8. – С. 40 – 46.
6. Зазвонова Л. А., Фомин Ф. Ф. Налоги и налогообложение: учеб. пособие. – К. : Изд. Европ. ун-та, 2003. – 265 с.
7. Иванов Ю. ВТО: год спустя (косвенные налоги) // Бухгалтерия. – 2009. – №20 (801). – С. 69 – 72.
8. Иванов Ю. ВТО: налоги под прицелом // Бухгалтерия. – 2008. – №22 (801). – С. 58 – 61.
9. Иванов Ю. Б. Проблеми реформування оподаткування в контексті вступу України до СОТ. / Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Сер. Економіка. – 2009. – № 111. С. 4 – 5.
10. Иванов Ю. Б., Тищенко А. Н. Современные проблемы налоговой политики. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2006. – 328 с.

⁴⁴³ Зазвонова Л. А., Фомин Ф. Ф. Налоги и налогообложение: учеб. пособие. – К. : Изд. Европ. ун-та. 2003. – С. 243.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА: теорія, методологія, інструментарій

11. Колодко Гжегош В. Мир в движении: Пер. с польского. – М. : Магистр, 2009. – 575 с.
12. Овчинников В. Российский бизнес в условиях ВТО. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.buhgalteria.ru/>
13. Педь І. В. Податкова конкуренція: Монографія. – К. : Експерт-Консалтинг, 2009. – 416 с.
14. Погорлецкий А. И. Внешние факторы формирования национальной налоговой политики. – СПб. : Изд-во С.-Петербур. ун-та, 2004. – 204 с.
15. Полуэктов А. Многосторонняя система ГАТТ: до и после «уругвайского» раунда // Внешняя торговля. – 1994. – №4. – С. 23 – 36.
16. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування: монографія / За заг. ред. Ю. Б. Іванова. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2007. – 448 с.
17. Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право: сравнительно-правовое исследование. – М. : Норма, 2001. – 336 с.
18. Тютюрюков Н. Н. Налоговые системы зарубежных стран: Европа и США: учеб. пособ. – М. : Дашков и К^о, 2002. – 174 с.
19. Харитонов О. І., Харитонов Є. О. Порівняльне право Європи: Основи порівняльного правознавства. Європейські традиції. – Х. : Одісей, 2002. – 592 с.
20. Черник Д. Г. Налоги в рыночной экономике. – М. : Финансы, ЮНИТИ, 1997. – 382 с.
21. Швейцария. Инвестиционный путеводитель / Под ред. К. Келина. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2008. – 796 с.
22. OECD's Current Tax Agenda. September 2009. P. 24. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.oecd.org/dataoecd/38/17/1909369.pdf>

Авторський колектив

Іванов Юрій Борисович – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри оподаткування Харківського національного економічного університету, заслужений економіст України (загальна редакція, вступ, розділ. 4, підрозділи: 1.8, 3.5, 4.1, 4.2, 4.3, 4.4, 4.5, 4.6, 5.7)

Майбуров Ігор Анатолійович – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансового та податкового менеджменту Уральського державного технічного університету «УПІ» ім. першого Президента Росії Б. М. Єльцина (загальна редакція, вступ, підрозділи: 1.1, 1.2, 1.3, 1.4, 1.7, 1.8, 2.4, 2.5, 2.6, 6.6, 6.7, 6.8)

Агарков Гавриіл Олександрович – доктор економічних наук, завідувач кафедри державних і муніципальних фінансів Уральського державного технічного університету «УПІ» ім. першого Президента Росії Б. М. Єльцина, м. Єкатеринбург (підрозділи: 6.6, 6.7)

Вишневецький Валентин Павлович – чл.-кор. НАН України, доктор економічних наук, професор, заступник директора Інституту економіки промисловості НАН України, м. Донецьк (підрозділи: 3.4, 5.2, 5.6)

Вієцька Олеся Віталіївна – кандидат економічних наук, молодший науковий співробітник відділу фінансово-економічних проблем використання виробничого потенціалу Інституту економіки промисловості НАН України (підрозділ 5.2)

Давискіба Катерина Володимірівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри оподаткування Харківського національного економічного університету (підрозділ: 5.7)

Данілов Олександр Дмитрович – кандидат економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів і кредиту Київського економічного інституту менеджменту, заслужений економіст України (підрозділ 5.4)

Десятнюк Оксана Миронівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри податків і фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету (підрозділ 6.4)

Дорожкіна Ганна Миколаївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри оподаткування Харківського національного економічного університету (підрозділ 7.5)

Єрмакова Олена Олексіївна – доктор економічних наук, професор кафедри фінансів Саратовського державного соціально-економічного університету (підрозділ 6.8)

Карпова Влада Вікторівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри оподаткування Харківського національного економічного університету (підрозділ 4.2)

Крисоватий Андрій Ігорович – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри податків і фіскальної політики Тернопільського національного економічного університету (підрозділи: 3.1, 3.3, 5.1)

Лук'яненко Олена Василівна – кандидат економічних наук, науковий співробітник відділу фінансово-економічних проблем використання виробничого потенціалу Інституту економіки промисловості НАН України, м. Донецьк (підрозділ 3.4)

Мельник Віктор Миколайович – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів Європейського університету, м. Київ (підрозділи: 6.1, 6.4)

Меркулова Тамара Вікторівна – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри економічної кібернетики Харківського національного університету ім. В. Н. Каразіна (підрозділи: 1.6, 3.2)

Найденко Олексій Євгенович – кандидат економічних наук, доцент кафедри оподаткування Харківського національного економічного університету (підрозділ 2.6)

Погорлецький Олександр Ігорович – доктор економічних наук, професор кафедри світової економіки Санкт-Петербурзького державного університету (підрозділи: 7.1, 7.2, 7.3)

Соколовська Алла Михайлівна – доктор економічних наук, професор, заступник директора Науково-дослідного фінансового інституту Академії фінансового управління Міністерства фінансів України, м. Київ (підрозділи 2.1, 2.2, 2.3, 2.4, 2.5, 5.5)

Тищенко Олександр Миколайович – доктор економічних наук, професор, заступник директора Науково-дослідного центру індустріальних проблем розвитку НАН України, м. Харків (підрозділи: 7.4, 7.5)

Чекіна Вікторія Денисівна – кандидат економічних наук, завідувач сектором проблем податково-бюджетної політики відділу фінансово-економічних проблем використання виробничого потенціалу Інституту економіки промисловості НАН України, м. Донецьк (підрозділ 5.6)

Швабій Костянтин Іванович – кандидат економічних наук, доцент, заступник начальника Науково-дослідного центру з проблем оподаткування Національного університету Державної податкової служби України (підрозділ 5.3)

Юткіна Тетяна Федорівна – доктор економічних наук, професор кафедри податків і оподаткування Російського державного торгово-економічного університету, м. Москва (підрозділи: 1.5, 6.5)

Навчальне видання

**ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА:
теорія, методологія, інструментарій**

Навчальний посібник

Підписано до друку 10.06.2010 р. Формат 70 x 100/16. Папір офсетний.
Гарнітура ArnoPro. Друк різнографічний. Ум.-друк. арк. 36,6.
Обл.-вид. арк. 47,58. Наклад 300 прим. Зам. № 477.

Видавничий Дім «ІНЖЕК»
61001, Харків, пр. Гагаріна, 20. Тел. (057) 7034021, 7034001.
e-mail: inzhek@vl.kharkov.ua; www.inzhek.kharkov.ua
Свідоцтво про внесення до Державного реєстру України суб'єктів
видавничої діяльності ДК № 2265 від 18.08.2005 р.
Надруковано у ВД «ІНЖЕК», Харків, пр. Гагаріна, 20.