

Крисоватий А.І.,
кандидат економічних наук

157 -

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКУ ЯК СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНОЇ КАТЕГОРІЇ

Досліджуються концептуальні засади функціонування податку як економічної категорії, обґрунтовується поняття податку як першооснови фінансового господарства соціально орієнтованої держави ринкового типу. Характеризуються фіскальна та розподільно-регулювальна функції податків.

The author studies the conceptual principles of tax as an economic category and substantiates the notion of tax as the fundamental principle of financial economy for a market-type and socially oriented state. He also describes the fiscal, and distributive-regulating functions of taxes.

Стратегічний курс реформ в Україні пов'язаний із соціально-ринковими механізмами державотворення. З одного боку, йому мають бути притаманні плюралізм форм власності та розвинена система ринкових відносин, із другого — певна міра участі держави у забезпеченні ефективності економіки, регулюванні доходів населення та зайнятості, формування умов, що забезпечують задоволення соціально значущих потреб усього населення. Перехід до ринкових відносин неможливо уявити без втручання держави в соціально-економічне життя суспільства. За умов соціально-ринкового господарства воно здійснюється кількома способами, основний — це податкове регулювання ринку та забезпечення фінансової основи функціонування держави.

У світовій фінансовій науці розрізняють два системних підходи до теоретико-організаційного обґрунтування проблеми фіскального вибору та трактування категорії "податок".

Перший ґрунтується на визнанні необхідної обов'язковості податків і податкових платежів. Податки як ціна суспільних благ у цій концепції одночасно розглядаються у двох аспектах — цільовому і примусовому. Цей напрям фінансової думки базується на тезі, запропонованій ще Е. Саксом, — послух і примус є необхідними елементами податкової теорії. В теоретичному трактуванні примусовий характер сплати обов'язкових платежів державі в обмін на суспільні блага у фінансовій літературі називають податком за Пігу. Коригувальні податки за Пігу є досить ефективним і відносно простим методом централізації валового внутрішнього продукту в руках держави. Побудова оподаткування базується на тому, що будь-який податок, окрім чисто фіскальної функції, має ще й зовнішні для фіску соціально-економічні ефекти. Тим самим держава в процесі оподаткування може регулювати економічні й соціальні процеси, спрямовувати їх у потрібне русло, незважаючи на погляди і побажання податкоплатників.

На відміну від розуміння податку як примусу законослухняних платників-виконавців, другий напрям фіскальної теорії визначає 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”, від імені американського економіста Едварда Кларка.

Отже, відбувається певна трансформація від розуміння податку як принципово обов’язкового платежу державі до розуміння його як усвідомленої необхідності. Кларк формулює проблему фіскального вибору як економічну теорію демократії, де існує згода громадян-виборців оплачувати податками зроблений ними вибір державотворення. Він науково пояснює залежність добробуту податкоплатників від їхньої 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 думки й законслухняної діяльності, а й обтяжливий фіскальний обов’язок свідомо оплачувати свободу.

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

Податки в умовах переходу до ринкової економіки повинні використовуватися не тільки як джерело одержання доходів бюджету, а й як важливий інструмент фінансового регулювання економіки. В цих умовах особливої актуальності набувають дослідження концептуальних засад природи податку як соціально-економічної категорії.

Питання функціональної субстанції податків — одне з центральних у теорії оподаткування. Виходячи із її розуміння, розроблялися та обґрунтовувалися різноманітні ідеї, теорії і концепції фіскальної думки ще від часів зародження фінансової науки. Праці фундаторів фінансової теорії — Уільяма Петті, Адама Сміта, Давіда Рікардо — доводять, що вже тоді (середина XVII ст. — початок XIX ст.) дослідники досить глибоко розуміли сутність категорії податків, які мають власну форму руху, прояву внутрішнього змісту і властивостей у дії (сьогодні ці характеристики позначають терміном “функції податків”).

Грунтовні дослідження функціонального призначення податків, прояву їх впливу на всі сфери економічного та соціального життя тісно пов’язані з іменами видатних фінансистів минулих століть і сучасності: найперше представників італійської (Маффео Пантелеоні, Уго Мадзолі, Джованні Монтемартіні, Енріко Бароне, Франческо Нітті) та шведської шкіл фінансової науки (Кнут Віксель, Ерік Ліндаль), а також видатних теоретиків оподаткування Адольфа Вагнера (Німеччина), І.М. Озерова, Й.М. Кулішера, М.І. Тургенева (Росія), Джона М. Кейнса (Велика Британія), лауреатів Нобелівської премії Поля Самуельсона і Джеймса Б’юкенена, їхніх менш титулованих, але всесвітньовідомих співвітчизників Річарда Масгрейва й Артура Лаффера (США). Цей перелік, безумовно, можна

Податки

значно продовжити. Їхній науковий доробок заклав концептуальні основи і став провісником сучасної фіскальної теорії.

В умовах поглиблення демократизації українського суспільства вітчизняні дослідники проблем фіску, позбувшись ідеологічних догм і отримавши вільний доступ до найновіших світових досягнень у цій царині, також роблять свій внесок у її розвиток. Зокрема, поглиблено вивчали особливості прояву функціональної спрямованості оподаткування в специфічний період перебудови адміністративно-командного механізму господарювання у ринковий В.Л. Андрущенко, О.Д. Василик, П.В. Мельник, А.М. Соколовська, В.М. Суторміна, В.М. Федосов. Віддаючи належне гетерогенному розмаїттю думок і поглядів зарубіжних і вітчизняних учених-фінансистів стосовно природи та функцій податків, обмежимося короткими узагальненнями і лаконічно викладемо власну позицію з цього приводу.

Труднощі пізнання природи податку пояснюються тим, що податок — це одночасно економічне, господарське і політичне явище. Російський економіст М.М. Алексеєнко ще в ХІХ столітті відзначив 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”. Тому основне завдання пізнання природи податків — прослідкувати еволюцію уявлень про природу податку під впливом учення про державу.

У розвитку поглядів на роль держави можна виділити два напрями, які дають змогу краще зрозуміти соціально-економічний та суспільний зміст податків. Перший, проголошуючи невиробничий характер державних послуг, не тільки відділяв фінансове господарство від державного, а й протиставляв їх. Податок у цій концепції не пов'язаний із задоволенням соціально-економічних потреб суспільства, оскільки обслуговує невиробничі видатки держави. Другий напрям визначав господарську діяльність держави як складову частину народногосподарської діяльності, як потребу економічного і соціального розвитку.

У поглядах на податок відбувається трансформація у бік розуміння податку в ринкових умовах як усвідомленої необхідності. Для суб'єктів господарювання податок може бути поганим або дуже поганим, оскільки він, навіть і мінімальний, скорочує їхні реальні доходи. Але його сплата є обов'язковою для задоволення суспільних потреб і не залежить від бажання та волі конкретного платника.

↳ Податок — універсальна вихідна категорія, яка виражає основні суттєві риси і властивості фінансів у 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 у чіткій відповідності з процесом економічного розвитку.

Перехід від марксистсько-ленінських догматичних постулатів до науково об'єктивних основ пізнання фінансової науки дав змогу вітчизняним ученим-економістам по-новому глянути на теоретичні засади функціонування податків.

Із цими економістами можна погодитися в тому, 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.

Доволі цікаве визначення податків дає П.В. Мельник: “Податки — законодавчо оформлена, примусова форма отримання державою частки вартості валового внутрішнього продукту, фінансовий гарант ефективного виконання державою перш за все її суспільних функцій та інструмент регулювання економічного розвитку”¹. Та, на нашу думку, об'єктивнішим є таке визначення податку як соціально-економічної категорії: податок — це обов'язковий платіж, який законодавчо встановлюється державою, сплачується юридичними і фізичними особами в процесі перерозподілу частини валового внутрішнього продукту й акумулюється в централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою покладених на неї функцій.

Але не всі обов'язкові платежі, які надходять до централізованих грошових фондів держави, мають назву “податки”. Крім податків, є ще обов'язкові податкові платежі. Характерними ознаками податків, за якими їх відрізняють від податкових платежів, є відсутність у податків елементів конкретного еквівалентного обміну й конкретного цільового призначення. В цьому полягає істотна відмінність податків від таких платежів, як плата, відрахування, збори та внески. Однією з основних ознак податків є односторонність руху вартості від юридичних і фізичних осіб до держави.

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

Суспільна ціна податків вимірюється втратою частини особистого прибутку конкретними платниками, яку через бюджет перерозподіляють між усіма членами суспільства. Еволюція фінансового знання про суспільний характер податків нерозривно пов'язана із теоретичною концепцією державних благ. Під державними благами маються на увазі такі види благ, джерелом забезпечення яких є кошти органів державної влади. Такі блага, що мають характер суспільних, не виробляються приватною економікою, а забезпечуються тільки державою. Причому якщо держава — орган із виробництва незамінних суспільних благ, то ці блага реалізуються споживачам за цінами, рівень яких установлюється за суспільною згодою. Ціною суспільних благ є податки, а оплата державних благ — єдине можливе використання податкових надходжень. У результаті між державою — виробником суспільних благ і суспільством досягається еквівалентна мінова угода “блага — податки”.

Вітчизняна фінансова наука при визначенні природи податку традиційно приділяє значну увагу дослідженню проявів конкретних функцій цієї категорії.

¹ Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. — Ірпінь. — 2001.

Зокрема, ще Й.М. Кулішер, критично аналізуючи ідею податку в “Нарисах фінансової науки” (1919 р.), відзначає його “фіскальне завдання” (“податок як бюджетний засіб”) і “соціальну мету”, говорить про “додаткові властивості податку і допоміжні функції його” (“стимульовальний засіб”). Глибоке усвідомлення широкого діапазону впливу фіску на господарську і соціальну сфери зумовило останнім часом тенденцію до поповнення переліку функцій податків. Так, в окремих дисертаціях та монографіях обґрунтовуються як самостійні такі функції, як відтворювальна, соціальна, накопичувальна, політична, що, на наш погляд, просто ще раз доводить багатогранність прояву розподільно-регулювального впливу оподаткування.

Хоч існує велика кількість варіантів, науковці найчастіше сходяться на фіскальному та регулювальному призначенні оподаткування. В той час як термін “фіскальна функція” однозначно вживається всіма авторами, розподільно-регулювальна функція податків практично без зміни викладу суті її прояву може мати назву регулювальної, господарської, економічної, соціально-економічної. Крім цього, серед економістів є прихильники диференціації основних функцій податків на підфункції, а є такі, що вважають це недоцільним.

Ми підтримуємо точку зору тих учених, хто вважає, що податки виконують у ринковій економіці лише дві вищезгадані функції в їх гармонійній єдності, взаємообумовленості та взаємозв’язку, без виділення з-поміж них головної (провідної). Однак на сучасному етапі розвитку і модернізації механізмів оподаткування відбувається свого роду диверсифікація функціонального призначення фіску, тому на теоретичному рівні в складі основних податкових функцій можна умовно виділити певні підфункції залежно від того, на реалізації якого з аспектів впливу оподаткування акцентується увага або прояв якого ефекту в межах головної функції є найбажанішим у конкретній соціально-економічній ситуації.

Запропонований підхід, по-перше, суттєво не ускладнює понятійного апарату фінансової науки. По-друге, дає змогу чітко і з достатнім ступенем деталізації зрозуміти специфічне призначення податків як самостійного фінансового явища і в той же час уникнути концентрації уваги на дії податків, що має “побічні, зовнішні для фіску соціальні наслідки”. Так, суть фіскальної функції (від лат. *fiscus* — кошик, казна) полягає в тому, що податки, будучи основним (найважливішим) джерелом бюджетних надходжень, забезпечують державу фінансовими ресурсами для виконання покладених на неї суспільно необхідних функціональних обов’язків (або виробництва належної кількості так званих “суспільних товарів”, які не виробляються приватним сектором).

Що ж до інтерпретації фіскальної функції, то в сучасній фінансовій літературі спостерігається використання змішаної марксистської і немарксистської наукової термінології. Як зазначає В.Л. Андрущенко², йде процес утворення консенсусних теоретичних конструкцій. Так, одна група науковців і практиків вважає, що податки акумулюють у бюджетних фондах держави частину створе-

² Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів. — Львів: Каменяр. — 2000.

ного національного доходу (вартості необхідного і додаткового продукту). Друга вже застосовує понятійний апарат західної економічної науки, де податки виступають частиною вартості ВВП чи ВВП, а третя комбінує обидва підходи. Таку дещо заплутану ситуацію в науці у перехідний період ми розцінюємо як об'єктивно неминучу. Адже фінансова наука також переживає трансформацію. Так чи інакше, держава, будучи учасником розподільних процесів, примусово відчужує у вигляді податкових вилучень частину вартості створених у суспільстві благ (продукту) для формування своєї скарбниці, що доводить тісний взаємозв'язок між податковими функціями.

Розподільно-регулювальна функція полягає в тому, що за допомогою податків відбувається перерозподіл вартості валового внутрішнього продукту між державою та її суб'єктами і через елементи податку (об'єкт, суб'єкт оподаткування, ставка податку, податкові пільги тощо) держава в змозі регулювати вартісні пропорції такого розподілу. Змінюючи пропорції функціонування ресурсів в економіці, оподаткування суттєво впливає на процес виробництва, нагромадження капіталу, інвестування, платоспроможний попит і пропозицію. Завдяки податкам держава отримує можливість регулювати різні аспекти соціально-економічного життя на макrorівні, а на мікрорівні — впливати на конкретну поведінку платника податків. Так, маніпулюючи пропорціями та режимами вилучення в суб'єктів господарювання або домогосподарств частки їх доходів, податок може відповідно міняти напрями їхньої діяльності. З наведеного визначення випливає, що застосування терміну “розподільно-регулювальна функція” є найдоцільнішим, бо він точно розкриває зміст цієї функції, механізм її прояву, підкреслює органічне поєднання розподільного призначення з регулювальним впливом оподаткування. Крім цього, “амортизуючи” кризові явища, усуваючи диспропорції в ринковій економіці та сприяючи раціональнішому використанню виробничих факторів, ця функція стабілізує і розширює податкову базу і відповідно забезпечує успішне здійснення фіскальної функції, а це ще один аргумент на користь тісного взаємозв'язку та взаємообумовленості фіскального і регулювального аспектів функціонування податків.

Сьогодні поряд із полярними поглядами щодо визнання стимулювальної ролі оподаткування (одні економісти, зокрема С. Терьохін, категорично заперечують стимулювальну здатність податків; другі — Ю. Палкін, Ю. Медведєв, С. Медведчук, навпаки, намагаються довести виконання податками самостійної стимулювальної функції) існує і компромісний підхід у цьому полемічному протистоянні. Так, ряд вітчизняних науковців (В.В. Буряковський, С.В. Каламбет, А.О. Жеребних, О.А. Данилов та ін.) розглядають стимулювальну дію оподаткування як підвид (підфункцію) регулювальної функції. Ми також погоджуємось, що податкове стимулювання — один із наслідкових ефектів розподільно-регулювального впливу податків на економічну діяльність.

По-перше, сам термін “регулювати” (від лат. *regulo* — впорядковую) означає вносити певний порядок, систему в якусь діяльність, спрямовувати розвиток чи зміну чого-небудь у певне русло. Керуючись таким тлумаченням, вважаємо,

Податки

що “регулювання” поєднує в собі і стимулювання, заохочення, прискорення, посилення, спонукання до дії чи до певних змін процесів, явищ, і реверсний вплив — стримування, сповільнення, послаблення, обмеження.

По-друге, заперечення стимулювальної здатності або, навпаки, виділення самостійної стимулювальної функції податків значною мірою зумовлені психологічними факторами. Так, депресивність вітчизняної системи оподаткування щодо підприємницької та інвестиційної активності породжує заперечення будь-якої стимулювальної дії податків узагалі. З іншого боку — применшення їх значення в директивно-плановій економіці радянського типу і зростання ролі оподаткування на нинішньому етапі соціально-економічного розвитку країни іноді викликають певну гіперболізацію його значимості як стимулятора економічного зростання. Західні вчені до дослідження регулювального впливу фіску на соціально-економічні сторони життя суспільства підходять із виваженими позиціями, без надмірних емоцій. Адже циклічність розвитку зрілих ринкових економік потребує використання податкового механізму не тільки для економічного пожвавлення, а й для захисту від “перегріву” господарської кон’юнктури ринку (кризи перевиробництва).

По-третє, говорити про виконання податками окремої стимулювальної функції недоречно через те, що конкретні заходи податкової політики впливають на економіку опосередковано, через процеси розподілу і перерозподілу вартісних пропорцій ВВП. Тому між застосуванням форм податкового заохочення платників податків та проявом результатів їх впливу минає певний час (лаг). Іноколи внаслідок наявності останнього економічна ситуація змінюється настільки, що податкове стимулювання не лише втрачить доцільність, а й може стати деструктивним фактором. Крім цього, сам стимулювальний вплив матиме суперечливий характер, викликаючи поряд із позитивними ефектами негативні. Інакше кажучи, економічну реакцію суб’єктів господарювання на зміну податкового механізму спрогнозувати дуже важко, бо вона залежить від цілого ряду інших чинників, які можуть впливати на цей механізм, суттєво віддаючи його від початкового задуму.

Із з’ясування сутності податків та єдності їх функцій випливає важливий у теоретичному плані висновок про те, що специфічне суспільне призначення податків знаходить своє вираження не в існуванні кожної функції окремо, а лише в їх єдності.

Податки в руках одних державотворців можуть виступати знаряддям та інструментом стабілізації й економічного процвітання, а в руках інших — засобом створення ситуації нестабільності й економічного саморуйнування. Ось чому, думаючи про формування централізованих державних грошових фондів та встановлюючи нові види і форми оподаткування для регулювання вартісних пропорцій розподілу валового внутрішнього продукту, державницькі структури повинні проводити таку політику оподаткування, яка буде концептуально базуватися на певному напрямі фінансової думки й тим самим паритетно оптимально поєднувати інтереси держави, платників податків і громадян-виборців.