

**Квасовський О.Р.,**  
кандидат економічних наук

## **ПРОБЛЕМИ НАУКОВОЇ СИСТЕМАТИЗАЦІЇ ПРИНЦИПІВ ОПТИМАЛЬНОГО ОПОДАТКУВАННЯ**

*Запропоновано альтернативний підхід до наукової класифікації принципів оптимального оподаткування, за якого враховується домінування конкретних спільних економічних інтересів у розроблених різними авторами зведеннях зазначених нормативних вимог до ефективних податкових систем. Обґрунтовано доцільність врахування сучасних реалій при трактуванні сутності окремих із основоположних критеріїв оптимального оподаткування.*

*The author suggests an alternative approach toward scientific classification of optimal taxation principles, which takes into account the domination of concrete joint economic interests in the summaries of normative requirements to efficient tax systems developed by different authors; and motivates the expediency of considering modern realities when interpreting the substance of some founding criteria of optimal taxation.*

Аби високоефективно виконувати властиві податкам функції, система оподаткування повинна відповідати сукупності загальних критеріальних вимог нормативного характеру. Пешуки системи універсальних принципів, на яких має базуватися оптимальне оподаткування, розпочалися з моменту усвідомлення податків як головного перманентного безальтернативного джерела фінансування державної діяльності та об'єктивної дилеми оподаткування. Суть цієї суперечності полягає в тому, що, з одного боку, податки повинні забезпечити надходження до державної скарбниці коштів у розмірах, достатніх для повного задоволення державних потреб, а з іншого — надмірні фіскальні вилучення можуть спричинити занепад і руйнування базової основи наступних податкових надходжень — сукупного виробництва, господарської діяльності. Упродовж уже кількох століть наукова думка намагається вивести, викристалізувати основоположні максими, дотримання яких дало б змогу успішно вирішити цю дихотомію — оптимізувати оподаткування.

Наукова полеміка з приводу визначення дороговказних орієнтирів організації ефективних податкових систем не припиняється і дотепер. Особливо помітне пожвавлення інтересу до цієї проблеми з боку вітчизняної фінансової науки спостерігається останніми роками. Це логічно пояснюється критичним переглядом і ревізією заідеологізованих постулатів оподаткування, котрі були панівними упродовж кількох десятиліть. Крім того, недосконалість чинної в Україні податкової системи зумовляє практичну цінність та актуальність виведення принципів, дотримання котрих забезпечить високу ефективність фіску в період утвердження ринкових засад господарювання, трансформує оподаткування з суто фіскально-бюджетного засобу на інструмент стабілізації і стимулювання про-

## Податки

---

дуктивної господарської діяльності, піднесення благополуччя платників податків, пришвидшення соціально-економічного розвитку в цілому.

Теоретичне багатоголосся думок, ідей, поглядів стосовно основоположних засад оптимальної податкової системи породило сьогодні проблему наукової систематизації — згрупування цих максимумів за базовою ознакою (критерієм). Адже не таємниця, що в основі кожного концептуального підходу до визначення переліку засад оптимального оподаткування лежать певні глибинні економічні інтереси, які автори так чи інакше пропонують втілити на практиці при побудові національних податкових систем. Теоретичне і прикладне значення з'ясування того, на яких доктринальних засадах базуються конкретні зведення згаданих фундаментальних першооснов оподаткування та їх осучаснення, полягає в науково обгрунтованому виборі найадекватнішої концепції для конструювання податкової системи України на сучасному етапі її соціально-економічного розвитку і закріпленні відповідних основоположних принципів у Законі “Про систему оподаткування”, котрий з цієї позиції є недосконалим, що буде аргументовано нижче.

На наш погляд, традиційно поширені у вітчизняній науковій економічній літературі способи висвітлення й упорядкування згаданої амальгами фіскальної думки (за авторами, у хронологічній послідовності чи за належністю до певної школи фінансової науки тощо) не дають можливості вирішити завдання класифікації нормативних принципів оптимального оподаткування. Тому як основу для створення відповідної типології ми вибрали домінування державницького чи підприємницького підходу до розроблення універсальних максимумів раціонального оподаткування. Йдеться про відстоювання у цих загальних правилах приватно-правових чи суспільно-державницьких позицій, визнання пріоритету (примату) вузькоіндивідуалістичних або солідарно-колективних, національних фінансових інтересів. Зауважимо, що спроба наукової класифікації за обраною типологічною ознакою є своєрідним продовженням розвитку окремих розрізнених думок вітчизняних науковців, зокрема В.М. Мельника<sup>1</sup>, С.В. Онишка<sup>2</sup>, І.Й. Малого<sup>3</sup> і особливо В.Л. Андрущенка, який, на нашу думку, переконливо довів доцільність розгляду аксіом оподаткування і під таким кутом зору<sup>4</sup>.

Отже цілями нашої статті є спроба створення науково обгрунтованої класифікації засадничих принципів оптимального оподаткування та модернізація тлу-

---

<sup>1</sup> Мельник В.М. Оподаткування та податкове регулювання виробництва: Монографія. — Одеса: Астропринт. — 1999. — С. 28—29.

<sup>2</sup> Онишко С.В. Підвищення ефективності системи оподаткування: Автореф. дис. канд. екон. наук / Ін-т екон. прогнозування НАН України. — К. — 1999. — С. 6.

<sup>3</sup> Малий І.Й. Податок як інструмент перерозподілу соціального продукту // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Науковий журнал Тернопільської академії народного господарства. Випуск 9. — Тернопіль: Економічна думка. — 2000. — С. 79.

<sup>4</sup> Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). — Львів: Каменяр. — 2000. — С. 153—154.

мачення сутності окремих з них з позицій сучасних реалій цивілізованого суспільства на противагу ортодоксальним (консервативним) підходам до їх трактування.

З метою забезпечення відповідної репрезентативності розробленої нами типологічної конструкції критеріальних вимог до оптимального оподаткування пропонуємо її схематичне узагальнення, котре, сподіваємося, дає змогу досить повно охопити основні напрямки наукових пошуків (див. рисунк)<sup>5</sup>.

Як бачимо, у запропонованій схемі фігурують автори різних епох, країн, переконань, що доводить: універсальні аксіоми оподаткування сьогодні набули статусу хрестоматійних, ставши неозціненним надбанням загальносвітової фінансової думки, котра не знає часових, територіальних та політичних кордонів.

Щоправда, розмежування підходів до розроблення критеріїв оптимальності фіскалу досить умовне. Насамперед це стосується державницького бачення таких критеріальних вимог, якого на практиці у чистому вигляді не існує. Адже цілковите ігнорування інтересів сфери виробництва, підприємництва, платників податків просто може призвести до знищення податкової бази фіскальних вилучень. Примат виробничих процесів господарської діяльності щодо справляння податків беззаперечний. І на це треба зважати. Аналогічно й зведення фінансування державних витрат до мінімуму може мати катастрофічні соціально-економічні наслідки. Тому можна говорити лише про переважання державницького чи підприємницького підходів, бо здебільшого все-таки застосовується комбінування (дифузія) критеріальних вимог, які є втіленням ідей і лесеферизму, й етатизму одночасно.

Так, відома типологічна конструкція принципів оподаткування, запропонована А. Вагнером, котра, з нашої точки зору, є однією з найвдаліших, глибоко продуманих і змістовних, включає в себе чотири критерії оптимальності, сформульовані ще класиком економічної науки А. Смітом (рівномірність, визначеність, зручність, дешевина справляння), спираючись насамперед на мотивації найменшого покривдження і захисту інтересів платника<sup>6</sup>. Незважаючи на це, видатний німецький фінансист долучений нами не до adeptів комбінованого, а державницького підходу, бо він на перше місце все-таки поставив критеріальні вимоги задоволення соціально-фіскальних потреб, підкреслюючи тим самим їхній пріоритет над індивідуально-приватними вигодами.

Саме такі міркування (значне кількісне переважання принципів того чи іншого роду) покладено в основу типологічного розмежування авторів — прихильників конкретного наукового підходу. Притому при розробленні цієї схеми ми

---

<sup>5</sup> У марксистському трактуванні податку як інструменту знищення приватної власності, "експропріації експропріаторів", а прогресивності як головного критерію "правильного" оподаткування класичне розуміння функціональної субстанції податків кардинально змінюється, і проблема оптимальності податкової системи зникає. Це зумовило відсутність такого підходу в розробленій схемі.

<sup>6</sup> *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов. — М.: Соцэкгиз. — 1962. — С. 588—589.

## Податки

---

не ставили за мету розглянути якнайбільшу кількість авторських варіантів зведення нормативних принципів оподаткування, запропонованих представниками зарубіжної та вітчизняної економічної думки, а лише охопити загальну картину наукових пошуків у розв'язанні проблеми його оптимізації.

Дотримання окремих принципів оподаткування може бути доцільне як з позицій державного сектору, так і з позицій підприємця (платника податку). Наприклад, загальність оподаткування можна розглядати і як можливість збільшити фіскальні надходження через розширення податкової бази або ж як одну з вимог справедливості, яка дає змогу знизити рівень податкового навантаження (тиску) на платників. Цю особливість помітив ще Й.М. Кулішер: “Таким чином, не ідея рівності, не високий принцип справедливості є, по суті, батьком загальності оподаткування. Вимоги фіскального характеру, потреби казенної скрині, змушують по волі чи по неволі по можливості більше розширювати коло платників, залучати до податку кожного, здатного платити...”<sup>7</sup>. Це ж стосується економічності (дешевини) справляння податків та контролю за цим процесом, еластичності (гнучкості) податкової системи — властивості чутливо реагувати на зміну економічних умов тощо (див. рисунок).

Особливою багатогранністю змісту відзначається перший з названих критеріїв. Так, з точки зору міркувань етатистського характеру економічність полягає в мінімізації витрат органів влади, пов'язаних із розробленням і забезпеченням виконання регулятивних положень (витрати на створення податкового законодавства та його інформційне поширення і роз'яснення; витрати на апарат податкових органів, який здійснює збір податків, контролює його повноту і правильність та проводить інформаційно-консультативне обслуговування платників податків) з метою збільшення фінансових можливостей держави щодо здійснення своїх функцій та соціально-економічного регулювання. У приватнопідприємницькому розумінні дешевина справляння податків та контролю за ним розглядається бінарно. З одного боку, зменшення вищезгаданих законодавчих і адміністративно-управлінських видатків уряду при збереженні статус-кво загальнодержавних витрат дає можливість знизити рівень оподаткування. З іншого боку, економічність податкової системи — це зменшення витрат “платників податків і їхніх агентів на дотримання правових вимог, пов'язаних з оподаткуванням (крім самої сплати податків)”<sup>8</sup>, під якими розуміють затрати на забезпечення бланками податкової звітності та їх заповнення; оплату послуг податкових юристів і бухгалтерів, платних семінарів та консультацій; витрати, пов'язані з проведенням податково-аудиторських перевірок і збереженням відповідної документації упродовж встановленого терміну, тощо. За оцінками Джойла Слемроу

---

<sup>7</sup> Кулішер Й.М. Очерки финансовой науки. — Вып. I. — Петроград: Наука и школа. — 1919. — С. 163.

<sup>8</sup> Державні фінанси: теорія і практика перехідного періоду в Центральній Європі / Пер. з англ. — К.: Основи. — 1998. — С. 187.

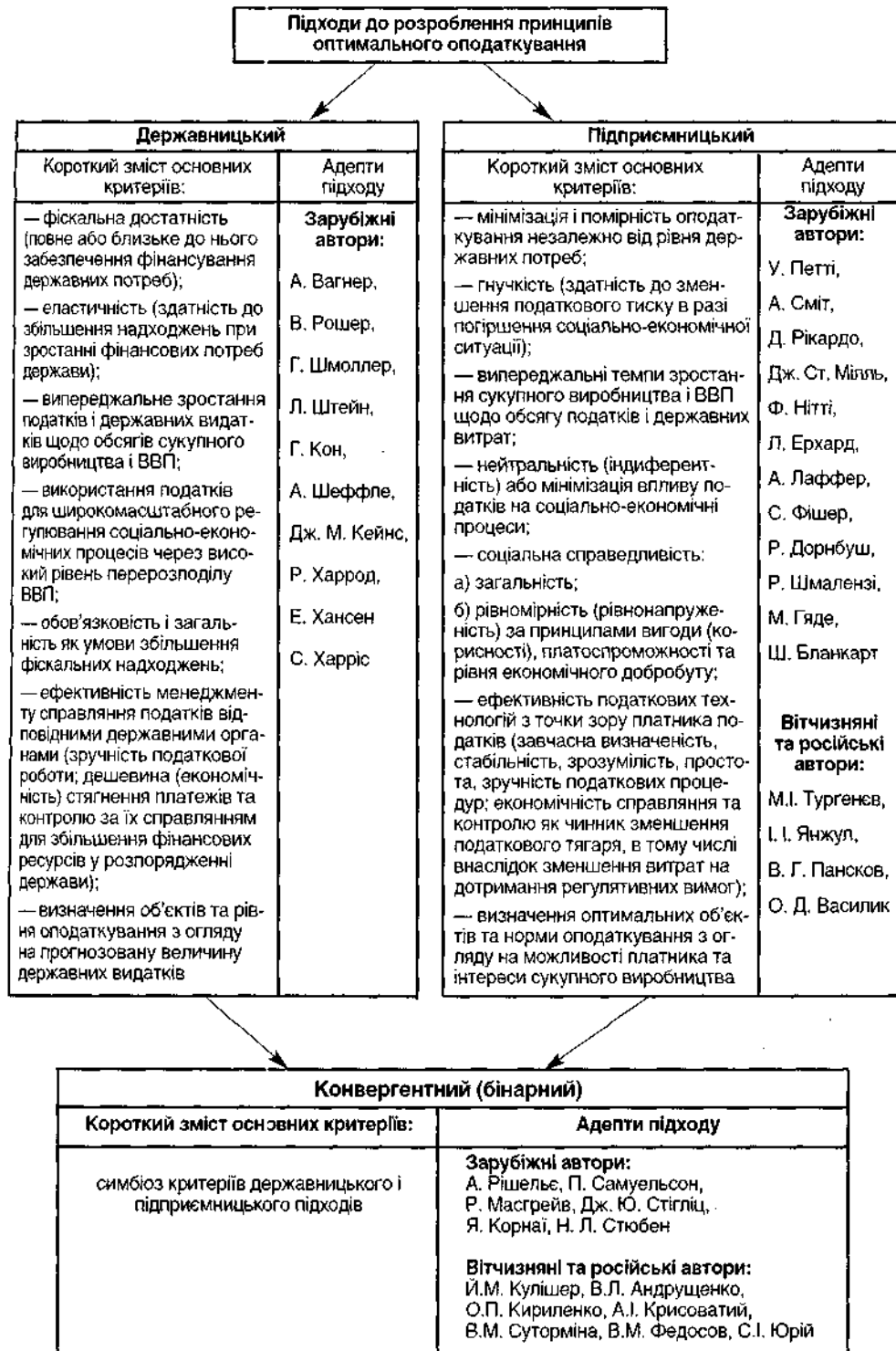


Рисунок. Основні підходи до розроблення максим оптимального оподаткування.

## Податки

---

з Мічиганського університету (США), такі опосередковані витрати щонайменше у 5 разів перевищують прямі (на утримання податкового управління)<sup>9</sup>.

Ще один момент полягає в тому, що при розробленні схеми ми намагалися розмежувати критерії оподаткування між державницьким і підприємницьким підходами за протилежністю їх сенсу, поставлених цілей. З огляду на це у межах окремих умовних типологічних концепцій вони повинні сприяти кращій комплексній реалізації одне одного. Однак фактично такі взаємопов'язані, взаємодетерміновані принципи можуть вступати у суперечність і в рамках конкретного підходу. Наприклад, дотримання вимоги соціальної справедливості може суперечити правилам нейтральності, простоти і зрозумілості, економічності оподаткування. Адже інколи забезпечення рівносправедливості може істотно впливати на процеси розподілу (перерозподілу) ВВП. Аналогічно врахування з цієї метою численних ознак реальної платоспроможності чи економічного благополуччя платника податків може зумовити значне ускладнення процедури справляння фіскальних платежів і/або значне зростання витрат, пов'язаних із їх збором та контролюванням цього процесу, що ще раз підкреслює складність розв'язання проблеми побудови ефективної й оптимальної системи оподаткування.

Як видно з рисунка, класики політичної економії (У. Петті, А. Сміт, Д. Рікардо, Дж. Ст. Мілль) при виведенні основоположних критеріїв ефективного оподаткування виходили лише з мотивацій створення якнайвигідніших умов для підприємницької активності: помірність податкового навантаження, найбільша зручність процедури справляння для платника; обмеження (мінімізація) впливу податків на процес накопичення капіталу і його інвестування у виробництво. І то цілком зрозуміло — усі вони були представниками епохи народження і становлення капіталізму, зі світоглядними переконаннями, що з цього випливають. Так, економісти-класики були схильніші вважати державні витрати непродуктивними порівняно з господарською діяльністю, яку податки позбавляють певної частки фінансових ресурсів. Отже, оподаткування стримує створення ще більшої кількості матеріальних благ (послуг), що й зумовило панування теорії обмеженого втручання держави в економіку. Найяскравіше втілював подібні погляди при формулюванні своїх чотирьох знаменитих принципів “правильного” оподаткування А. Сміт. “У цілому вони мали єдину головну мету капіталістичного підприємництва того періоду — стимулювання нагромадження”<sup>10</sup>, тому трохи пізніше були велично названі “великою хартією вольностей платника”, “декларацією (білем) прав платника”.

Зауважимо, що у вітчизняній науці й досі побутує думка буцімто “батько” політичної економії є творцем класичних правил оподаткування. З чим не мо-

---

<sup>9</sup> *Стиглиц Дж. Ю.* Экономика государственного сектора / Пер. с англ. — М.: Изд-во МГУ: ИНФРА-М. — 1997. — С. 372.

<sup>10</sup> *Буряковський В.В.* та ін. Податки: Навчальний посібник. — Дніпропетровськ: Пороги. — 1998. — С. 22.

жемо погодитися, ознайомившись з “Нарисами фінансової науки” Й.М. Кулішера, які є критичним синопсисом генезису та еволюції фіскальної науки з часів задовго до А. Сміта. Видатний російський фінансист на підставі студіювання та глибокого аналізу наукової спадщини західної фінансової думки переконливо заявляє: “Ці чотири правила, що стали аксіомами, уже в часи Сміта не були нововведенням. Ще за кілька років до нього і Мірабо (1761), і німець Юсті (1766), й італієць Веррі (1771) вимагали рівномірності в оподаткуванні, точного визначення податків законом, зручності для платників, по можливості менших витрат стягнення, додаючи до цього, що податки не повинні надмірно обтяжувати підданих, не повинні затримувати зростання населення, торгівлі і промислів, не повинні карати за успіхи в галузі промисловості”<sup>11</sup>. Таким чином, заслуга великого шотландського економіста-філософа полягає не у відкритті максим “хорошої” податкової системи, а в їх виразному, місткому, яскравому викладі та переконливому обґрунтуванні, а також у їх зведенні у струнку комбінацію. Крім того, завдяки його справді унікальному персональному науковому авторитету вони дістали всесвітнє визнання, ставши своєрідним “євангелієм” податкової науки.

Однак жодна наука не терпить догматизму, інертності, рутинерства, нездорової ортодоксії, тому сьогодні не слід бездумно переносити принципи А. Сміта на сучасну дійсність. Так, його теоретичні постулати оподаткування, котрі абсолютизують вільний ринок і зводять функціонування держави до забезпечення мінімальних суспільних вигод та переважно до непродуктивного споживання, сьогодні можуть визнаватись хіба що крайніми прихильниками ліберальної економіки (наприклад, Робертом Нозіком). Водночас раціональне зерно, закладене у принципах А. Сміта, збереглося. Для прикладу, сьогодні істотно змінилося тлумачення рівномірності (справедливості) податкової системи. Справедливість оподаткування сучасною наукою обґрунтовується із застосуванням економіко-математичних методів, спираючись на різні наукові позиції:

— за І. Бентамом — суспільний добробут дорівнює сумі індивідуальних рівнів добробуту або індивідуальних корисностей (утилітаристська функція);

— за Дж. Роулсом — суспільний добробут — це рівень добробуту (корисності) найменш забезпеченого індивідуума (роулсіанська функція);

— за В. Парето — зростання суспільного добробуту відбувається лише з поліпшенням добробуту одних без його погіршення для інших (Парето-оптимум). Однак, незважаючи на різноманітність підходів, необхідність дотримання цього етичного критерію незалежно від епохи є незаперечною.

Аналогічно друге положення класика — визначеність терміну, способу сплати і розміру податку та зрозумілість податкової процедури усім, хто в цьому зацікавлений, сприймається сьогодні по-іншому, ніж за життя А. Сміта, коли частими були вияви фіскального свавілля. Чітка фіксація перелічених моментів

<sup>11</sup> Кулишер И. М. Знач. праж. — С. 137—138.

## Податки

---

у кожному нормативному акті з питань оподаткування, намагання зробити його виклад найдоступнішим для розуміння, вільний доступ до такої інформації призвели до втрати цим принципом свого первісного значення. Але зважаючи на те, що у вітчизняній практиці законотворення трапляються абсурдні випадки надання податковим законам та поправкам до них сили заднім числом, внесення великої кількості змін і доповнень під час бюджетного року, а також несвоєчасне їх оприлюднення, при поясненні цього критерію багато теоретиків інтерпретують його як завчасну визначеність, тобто до набрання чинності законодавством чи підзаконними актами<sup>12</sup>. Безумовно, в такому ж ключі можна проаналізувати актуальність і доцільність дотримання інших податкових аксіом великого вченого й певним чином їх осучаснити, адаптувати до вимог часу.

Отже, при виборі нормативних засад з метою досягнення оптимального оподаткування треба враховувати вимоги, які ставить до податків певна історична епоха, національні особливості конкретної країни (соціально-політична ситуація, економічна тощо), проблеми, пов'язані з конструюванням податкової системи, і, звичайно, баланс інтересів фіска та платника.

Вважають, що першим, хто застосував таку комплексну методику при розробленні податкових принципів, був А. Вагнер — одна з найпомітніших постатей в історії вчення про державні фінанси. Його цілісна система норм раціонального оподаткування, яка складається з дев'яти принципів, розбитих на чотири групи, що розміщені за ієрархічним принципом<sup>13</sup>, — феноменальний внесок у розвиток теорії податків. Адже А. Вагнер не лише істотно доповнив звід універсальних критеріїв, а й надав їм концептуального та систематизованого вигляду. Головною відмінністю теоретичної конструкції видатного німецького фінансиста від варіантів представників класичного напряму політичної економії є те, що він, керуючись теорією домінування колективних (суспільних) потреб, спробував знайти компроміс між інтересами держави і платника з пріоритетом перших. Проте, не применшуючи заслуг корифея фінансової науки, слід наголосити, що все-таки не А. Вагнер першим висунув ідею необхідності збалансування державницьких та приватних інтересів платника податку, як вважає, наприклад, С.В. Онишко<sup>14</sup>. Задовго до А. Вагнера, більше ніж за два десятиліття до публікації "Трактату про податки і збори" У. Петті, відомий французький державний діяч кардинал А. Рішельє у "Політичному заповіті" (1640 рік) формулює максимум такого змісту: "Не слід переобтяжувати підданих податками, але не слід і брати

---

<sup>12</sup> *Лабенский Б., Лабенский В.* Основные направления совершенствования налоговой системы Украины // Матеріали науково-практичної конференції "Проблеми та шляхи розвитку податкової системи України". — Ірпінь. — 1998. — С. 157; *Мельник В.М.* Податки та їх вплив на виробництво: Автореф. дис. канд. екон. наук / Ін-т екон. прогнозування. — К. — 1998. — С. 7—8.

<sup>13</sup> *Кулишер И.М.* Знач. праця. — С. 146.

<sup>14</sup> *Онишко С.В.* Підвищення ефективності системи оподаткування: Автореф. дис. канд. екон. наук / Ін-т екон. прогнозування НАН України. — К. — 1999. — С. 6.



з них менше, ніж потрібно для держави"<sup>15</sup>. Віддамо належне цим провіденціальним поглядам Рішельє, котрий у лаконічному і концентрованому вигляді по суті виклав квінтесенцію, на якій має базуватися оптимальна податкова система незалежно від часового виміру (епохи). Таким чином, проголосивши свою доміную, видатний француз, схоже, першим в історії фінансової науки вказав на необхідність пошуку гармонійного поєднання, оптимальної симетрії інтересів обох сторін фіскального процесу і став інтелектуальним провісником застосування комбінованого підходу до проектування універсальних норм раціонального оподаткування.

Крайні позиції у розв'язанні проблеми оптимальності, які базуються на "чистому" лесеферизмі чи етатизмі, про що згадувалось вище, однобоко тлумачать складне співіснування вільного ринку та держави. Тільки комбінований підхід як втілення ідейної еkleктики і плюралізму думок, котрий виражається в симбіозі суперечливих критеріїв у цілісну концепцію, у компромісному поєднанні протилежних аспектів вияву одних і тих самих нормативних вимог, на наш погляд, є єдино правильним і дає змогу за практичного втілення досягти головної мети — оптимальної та раціональної податкової системи — гаранта успішного і стабільного економічного розвитку й підвищення загального суспільного добробуту в умовах ринкової економіки і демократії.

Ми зупинилися лише на фундаментальних (універсальних) принципах, над розробленням котрих працює академічно-нормативна фінансова наука. Ці максими, виведені з огляду на певні морально-етичні критерії та ідеали, є своєрідними дороговказами, яких слід дотримуватись на шляху до оптимальності. Вони по суті лишаються наднаціональними і практично незмінними упродовж кількох століть. Саме це має на увазі В.Л. Андрущенко, заявляючи: "Істини фінансової науки зберігають консервативний характер, допускаючи лише деякі модернізації й модифікації. Виникає підстава думати про сталий, мало не позачасовий характер принципів оподаткування"<sup>16</sup>. І справді, за кілька століть своєї еволюції фіскальна думка не зазнавала "коперніанських" переворотів чи відкриттів, рівнозначних теорії відносності А. Ейнштейна, що виводили б знання на якісно вищий шабель, категорично заперечивши попередні наукові погляди та уявлення.

Однак існує й інша група податкових принципів, що є спеціальними критеріальними вимогами до побудови податкової системи, зумовленими соціально-економічною кон'юнктурою, а також розкладом політичних сил у конкретній країні. Їх можна назвати національно-прагматичними, бо вони дають змогу адаптувати

<sup>15</sup> Андрущенко В.Л. Інституціональна й ідейно-теоретична хронологія фінансової думки Заходу // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Науковий журнал Тернопільської академії народного господарства. Випуск 9. — Тернопіль: Економічна думка. — 2000. — С. 61—62.

<sup>16</sup> Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). — Львів: Каменяр. — 2000. — С. 153.

## Податки

---

систему оподаткування до реальних умов тієї чи іншої держави. Над розробленням та обґрунтуванням доцільності застосування у певний історичний момент цих мобільних норм переважно працює “відомча наука — продукт колективних творчих зусиль спеціалістів на близьких до фінансової практики професійному й адміністративному рівнях”<sup>17</sup>. Оскільки нормативна і позитивна (прагматична) науки як компоненти єдиного цілого взаємодоповнюють одна одну, а нормативний і позитивний методи успішно поєднуються вченими-фінансистами у дослідженнях фіску, цілком закономірно, що варіанти принципів оптимального оподаткування дуже часто є еkleктичною сукупністю універсально-нормативних і національно-прагматичних положень.

При цьому простежується показова закономірність. Науковці, які розглядають податки в зрілій ринковій економіці, як правило, більше уваги приділяють аналізу фундаментальних основ ефективної податкової системи і рідко доповнюють їх перелік спеціальними принципами, що враховують конкретну ситуацію та особливості національного економічного базису. Наприклад, так трактують базові критерії оподаткування Дж. Ю. Стігліц<sup>18</sup>, С. Фішер, Р. Дорнбуш, Р. Шмалензі<sup>19</sup>, Ш. Бланкарт<sup>20</sup>, М. Гяде<sup>21</sup> та інші. А для дослідників проблем фіску в умовах ринкової трансформації та демократизації суспільства властиве доповнення максимум загального характеру конкретнішими вимогами регламентації або ж їх деталізація, акцентування уваги на певних технічних (технократичних) моментах. Це пояснюється значною мінливістю соціально-економічної і політичної ситуації, а також бажанням ліквідувати недоліки й похибки уже чинної системи оподаткування та уникнути їх у майбутньому.

Симптоматичними у цьому плані є зводи принципів, запропоновані, наприклад, угорським економістом-реформатором Я. Корнаї<sup>22</sup>, колишнім радником Верховної Ради України Н. Л. Стюбен<sup>23</sup>, вітчизняними науковцями А.І. Даниленком<sup>24</sup>,

---

<sup>17</sup> Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). — Львів: Каменяр. — 2000. — С. 241.

<sup>18</sup> Стігліц Дж. Ю. Знач. праця. — С. 369—386.

<sup>19</sup> Фішер С., Дорнбуш Р., Шмалензі Р. Економіка / Пер. с англ. со 2-го изд. — М.: “Дело ЛТД”. — 1993. — С. 380—385.

<sup>20</sup> Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії: Вступ до фінансової науки / Пер. з нім. С.І. Терещенко та О.О. Терещенка; Передмова та наукове редагування В.М. Федосова. — К.: Либідь. — 2000. — С. 204—232.

<sup>21</sup> Державні фінанси: теорія і практика перехідного періоду в Центральній Європі / Пер. з англ. — К.: Основи. — 1998. — С. 165—189.

<sup>22</sup> Корнаї Я. Шлях до вільної економіки. Відхід від соціалістичної системи: угорський приклад / Пер. з англ. В.Д. Сікора, М.П. Загребельний, Ю.Т. Лазаренко. — К.: Наукова думка. — 1991. — С. 77—87.

<sup>23</sup> Стюбен Н.Л. Фундаментальні аспекти ефективної податкової системи // Економіка, фінанси, право. — 2000. — №2. — С. 6—11.

<sup>24</sup> Фінансово-кредитні важелі регулювання економіки України в перехідний період: Монографія / НАН України, Ін-т економіки. Редкол.: А.І. Даниленко (відп. ред.) та ін. — К. — 1998. — С. 57.

І.І. Дяковою<sup>25</sup>, У.В. Андрейчук<sup>26</sup>, В.М. Сліпцем<sup>27</sup>. У них, зокрема, натрапляємо на такі прагматичні вимоги:

- застосування (або переважання) конкретних форм (видів) оподаткування;
- прогресивність чи пропорційність податкової системи в цілому;
- диференціація податкових ставок з урахуванням об'єктивних особливостей чи їх уніфікація;
- скасування певних економічно необґрунтованих пільг чи запровадження цільових пільг з метою стимулювання конкретних процесів, пріоритетних (переводових) напрямків виробництва, вітчизняного товаровиробника і тому подібне, але тільки у законодавчому порядку;
- чітке розмежування податків між бюджетами різних рівнів та його суворе дотримання;
- взаємоузгодженість різних податкових законів з допомогою прийняття науково обґрунтованого податкового кодексу тощо.

Подібний підхід бачимо у законодавчих актах з податкового права, прийнятих в Україні та Російській Федерації (Законі України "Про внесення змін до Закону України "Про систему оподаткування" від 18 лютого 1997 року № 77/97-ВР (зі змінами та доповненнями), Законі РФ "Про основи податкової системи Російської Федерації" від 27 грудня 1991 року № 2118-1 (зі змінами та доповненнями)), в яких визначено принципи формування їхніх податкових систем. Так, у вищезгаданому вітчизняному законі кількість цих принципів доведено до одинадцяти, тлумачення яких конкретизовано так, що вони більше стосуються технології оподаткування, аніж етичних оцінок. На наш погляд, класична максима рівносправедливості поділена на низку вимог — рівнозначність і пропорційність, рівність усіх суб'єктів оподаткування та недопущення будь-яких виявів податкової дискримінації і самої соціальної справедливості. Остання, до речі, трактується дещо спрощено: як забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення з допомогою економічно обґрунтованого оподаткування (неоподатковуваний мінімум, диференціація і прогресивність шкали). Крім того, низка універсальних аксіом, зокрема еластичність, економічність справляння взагалі не входять до переліку, а про фіскальну достатність лише згадано у тлумаченні принципу економічної обґрунтованості. До того ж трактування вимоги рівномірності сплати, на нашу думку, дещо суперечить критерію зручності здійснення платежу<sup>28</sup>. Вважаємо, що якби податкова система України відповідала універсаль-

<sup>25</sup> Дяконова І.І. Податки та податкова політика України. — К.: Наукова думка. — 1997. — С. 11.

<sup>26</sup> Андрейчук У.В. Соціально-економічні проблеми становлення і розвитку податкової системи України в умовах перехідної економіки: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.01.01 / Київський національний економічний ун-т. — К. — 1999. — С. 4, 9.

<sup>27</sup> Слепец В.Н. Налоги и мировой рынок. — Одесса: Астропринт. — 1999. — С. 67.

<sup>28</sup> Див: Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про систему оподаткування" від 18 лютого 1997 року № 77/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. — 1997. — №16.

## Податки

---

но-нормативним максима́м, то можна було б значною мірою уникнути необхідності викладу окремих конкретизованих спеціальних вимог у цьому законі.

На наш погляд, проміжне місце серед універсально-нормативних та національно-прагматичних правил оптимального оподаткування посідають типові принципи, сформульовані в “Основах світового податкового кодексу”, підготовлених спеціалістами Гарвардського університету (США) Уордом М. Хассі і Дональдом С. Любиком та опублікованих 1993 року в рамках Міжнародної податкової програми<sup>29</sup>. Бо ці практичного змісту рекомендації стосуються не окремо взятої країни, а узагальнені для держав, “що прагнуть перебудувати свою економіку, надати їй рис, які зближують з теперішнім світопорядком і полегшують тим самим її участь у міжнародному розподілі праці”<sup>30</sup>. Крім того, вони конкретизовані (уточнені) для країн, у котрих ринкова економіка тільки зароджується та утверджує свої позиції (колишні соціалістичні й ті, що розвиваються).

Підбиваючи підсумки аналітичного розгляду систематизованих підходів до визначення принципів оптимального оподаткування, вважаємо за доцільне наголосити на двох моментах.

Перше, при розробленні й обґрунтуванні заходів податкової політики з метою підвищення ефективності системи оподаткування в Україні насамперед треба оцінити, як вони вплинуть на цю систему у контексті її відповідності фундаментальним нормативним вимогам. А головним критерієм доцільності дотримання (застосування) національно-прагматичних принципів, які мають відхилення від згаданих узагальнених норм, може бути лише досягнення більшої вигоди (корисності) для держави, економіки і суспільства як єдиної нерозривної тріади.

Друге, затверджуючи на законодавчому рівні певний перелік принципів для конструювання ефективно функціонуючої системи оподаткування, треба чітко та обґрунтовано визначати їхній економічний зміст. При цьому тлумачення цих основоположних критеріїв повинно виходити не з необхідності розв’язання окремих вузьких проблемних питань справляння податків або семантичної логіки, а базуватись на позиціях сучасної фінансової науки з урахуванням особливостей національної фіскальної практики.

І, нарешті, заувага, що у своїх судженнях ми не претендуємо на абсолютну й незаперечну істину, а лише хочемо довести необхідність продовження критично-ревізійніського розгляду одного з найконсервативніших положень фіскальної теорії — максимум оптимального оподаткування — з метою їх коригування відповідно до теоретичних набутків сучасної фінансової думки та прогресивного світового досвіду справляння податків.

---

<sup>29</sup> Хасси У. М., Любик Д. С. Основы мирового налогового кодекса / Пер. с англ. М. Алексеева. — Гарвард: Гарвардский ун-т. — 1993. — С. 6—11.

<sup>30</sup> Бутаков Д. Д. Основы мирового налогового кодекса // Финансы. — 1996. — №8. — С. 23.