

КРИСОВАТИЙ А.І.

**ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ  
ДОМІНАНТИ ТА ПРАКТИКА  
РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ  
В УКРАЇНІ**

~~Монографія~~ монографія

Тернопіль  
Видавництво «Карт-бланш» 2005

**К**<sup>КАРТ</sup>  
**Б**<sub>БЛАНШ</sub>

**К 65.9(4укр)261.4  
С 336.02**

**Крисоватий А.І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2005. – 371 с.**

Рис. 46. Табл. 15. Бібліографія 276 назв.

**А в т о р :**

**Крисоватий Андрій Ігорович** – кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри податків та фіскальної політики (Тернопільський державний економічний університет).

**Р е ц е н з е н т и :**

**Крупка Михайло Іванович** – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів, грошового обігу та кредиту (Львівський національний університет);

**Іванов Юрій Борисович** – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри оподаткування (Харківський державний економічний університет).

**Данилюк Микола Олексійович** – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри економіки підприємства (Івано-Франківський національний університет нафти і газу).

*Рекомендовано радою Тернопільського державного економічного університету (протокол № 2 від 13.X.2005 р.)*

У монографії досліджуються теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні. Розглядаються вихідні методологічні принципи стратегії та тактики податкової політики. Проведено моніторинг дієвості податкової політики на сучасному етапі розбудови державності. У роботі знайшли відображення проблеми державного менеджменту, податкового адміністрування та управління оподаткуванням. Окреслено основні вектори податкових реформ і напрями трансформації стратегії і тактики податкової політики в контексті інтеграції України в Європейське співтовариство.

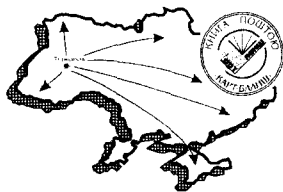
**В и д а в н и ц т в о « К А Р Т - Б Л А Н Ш »**

**46011, м. Тернопіль, вул. Дорошенка, 16**

тел./факс: (0352) 43-55-44; тел.: 43-54-98; 24-47-98.

E-mail: [cb@ukr.net](mailto:cb@ukr.net)

Web: [www.carte-bl.narod.ru](http://www.carte-bl.narod.ru)



ISBN 966-7952-44-4



ISBN 966-7952-44-4

© Крисоватий А.І., 2005

© Видавництво «Карт-бланш», 2005

## Зміст

<b>Вступ</b> .....	4
<b>Розділ 1. Теоретичні основи податкової політики</b> .....	9
1.1. Соціально-економічна природа податкової політики.....	10
1.2. Теоретико-організаційні підвалини оподаткування.....	27
1.3. Фінансові школи та логос теорії оподаткування.....	47
<b>Розділ 2. Вихідні методологічні домінанти стратегії і тактики податкової політики</b> .....	70
2.1. Фіскально-регулюючі основи стратегії і тактики податкової політики.....	71
2.2. Види і форми реалізації податкової політики.....	80
2.3. Психологічні аспекти податкової політики.....	94
2.4. Ефективність та дієвість реалізації податкової політики.....	104
2.5. Принципи та критерії формування і реалізації податкової політики.....	128
<b>Розділ 3. Розвиток податкової політики та її ефективність в умовах транзитивної економіки</b> .....	142
3.1. Моніторинг функціонування системи оподаткування і проблеми гармонізації податкового законодавства.....	143
3.2. Особливості оподаткування процесів споживання.....	159
3.3. Прагматизм справляння податків на доходи і прибутки.....	183
<b>Розділ 4. Державний податковий менеджмент і проблеми управління оподаткуванням</b> .....	211
4.1. Парадигма управління в контексті реалізації податкової політики держави.....	212
4.2. Податкове прогнозування і планування – складова частина державного податкового менеджменту.....	223
4.3. Податкове регулювання як складова частина державного податкового менеджменту.....	251
4.4. Податковий контроль – складова частина фінансового контролю і податкового механізму.....	271
<b>Розділ 5. Стратегія податкових реформ і трансформація податкової політики в Україні</b> .....	289
5.1. Уніфікація податкової політики в контексті європейської інтеграції.....	290
5.2. Податково-боргові стратегії фіскального регулювання транзитивної економіки.....	312
5.3. Моделювання векторів реформування податкової політики.....	328
<b>Додатки</b> .....	339
<b>Бібліографія</b> .....	357

## ВСТУП

Забезпечення довгострокового економічного зростання та якісної структурної перебудови національної економіки потребує мобілізації навколо цього завдання усіх напрямів державної економічної політики. Серцевиною сучасних науково-практичних уявлень про економічну політику є постулат, що економічна наука – це вчення про сукупність методів розподілу та перерозподілу обмежених ресурсів між альтернативними застосуваннями, а також про господарські та соціальні ефекти, породжувані розподільчими та перерозподільчими процесами. Відповідно, домінуючий чинник податкової політики як процесу вибору, прийняття рішень і відповідних їм дій – іманентна скінченність акумульованих податкових надходжень, формування яких в процесі алокації валового внутрішнього продукту набуває дуже значимої суспільно-державної важливості. Відтак на даному етапі реформування стратегії та тактики податкової політики повинно виходити насамперед з потреби як максимізації фіскального забезпечення фінансовими ресурсами виконання державою покладених на неї функцій, так і забезпечення ефективного розподільчо-регулюючого впливу податкового навантаження на діяльність суб'єктів господарювання та громадян.

Монографія дає можливість зрозуміти, що в сучасному понятійному і функціональному значенні податкова політика є продуктом епохи конституційної демократії, де збалансування інтересів держави та її суб'єктів при розподілі та перерозподілі валового внутрішнього продукту базуються на тому, що основним приматом державної діяльності є примат індивіда, тобто держава існує не сама для себе, а для якомога більшого забезпечення соціально-економічного добробуту громадян.

Місце і роль податкової політики в структурі інструментів державного регулювання детермінується станом економічної системи та формами державного устрою. Напрями і форми реалізації податкової політики залежать від рівня державного впливу на соціально-економічні процеси, а модифікація стратегії та тактики податкової політики відбувається зі зміною моделі державного регулювання економіки.

Аналіз накопичених у сфері державних фінансів суперечностей свідчить про те, що вітчизняна податкова політика не склалася

як єдиний організм, у якому узгоджені всі функціональні підсистеми. Реалії українського сьогодення у сфері оподаткування – це внутрішня неузгодженість складових цілісної системи податкових правовідносин. Це і нестабільність, складність адміністрування податків та податкових платежів, порушення принципів економічної, соціальної справедливості та рівномірності податкового навантаження, незадовільне вирішення фіскальних завдань через перекося як в галузевому, так і територіальному аспектах, негативний вплив на стан національної економіки, низький рівень податкової дисципліни. Названі суперечливі тенденції, на нашу думку, породжені дією об'єктивних та суб'єктивних чинників. Незважаючи на тісний діалектичний зв'язок, їх розмежування виявляється надзвичайно суттєвим для визначення практичних кроків на шляху реформування стратегії та тактики податкової політики.

Слід одразу зазначити, що у даному випадку досить обґрунтованим можна вважати постулат про необхідність ранжування податкових відносин. На наш погляд, рушійну силу та джерело суспільного прогресу становить не просто координація податкових взаємовідносин, а їх субординація. Тобто вихідною умовою успішності та ефективності подальших перетворень виступає обов'язкова підпорядкованість податкової політики курсу соціально-економічних перетворень, враховуючи при цьому їх двосторонню взаємозалежність.

На новому етапі податкових реформуваль – етапі розробки Податкового кодексу – аксіома первинності визначення мети податкових трансформацій, що визначає подальшу технологію реформуваль, не є очевидною. Розв'язання накопичених протиріч можливе лише за умови, що Податковий кодекс не просто об'єднає діючі закони та нормативні акти, але й ліквідує проблеми, які породжені недосконалістю правової бази оподаткування. Світова практика переконує, що поспіхом та силовими методами їх не вирішити. Шляхи розв'язання цих проблем концентруються на ґрунті виваженого, науково обґрунтованого підходу з урахуванням особливостей сучасного перехідного стану економічного розвитку. Без визначення довгострокової орієнтації податкової політики стає зрозумілою і безперспективність подальшої стратегії податкових реформуваль з метою реалізації виключно фіскальної політики уряду України. Тому першочерговим слід вважати максимізацію функції соціального добробуту шляхом створення таких умов фінансово-господарської діяльності, які б стали каталізатором довгострокового зростання національного виробництва з одночасним

збереженням помірних темпів інфляції та поступового покращання стану платіжного балансу.

Сучасна практика трансформації податкової політики надає переконливі свідчення того, що процеси наукового обґрунтування виваженої концепції реформувань продовжують підмінятися безперспективним перетасовуванням видів податків або їх окремих елементів. Методологічна помилка полягає у тому, що Україна знову підійшла до необхідності реформувати податкову політику без практично розробленої відповідної концепції. Непослідовність проявляється у тому, що, з одного боку, декларується потреба підвищення теоретико-методологічного підґрунтя податкових реформувань, а з іншого – здійснюються спроби прийняття Податкового кодексу без розробки відповідної концепції. За такого підходу зрозумілі сумніви відносно можливостей розв'язання протиріч, які накопичилися у податковій сфері, та запобігання їх подальшого виникнення. По-перше, концепція реформування податкової політики повинна чітко визначати, яким саме чином відбуватимуться зміни. Насамперед, це стосується напрямку реформування податкової системи. Умовно його можна поділити на еволюційний, що не несе у собі кардинальних змін в короткостроковому плані, а є подальшим вдосконаленням податків, в першу чергу загальнодержавних, та революційний, що передбачає одночасні глибокі зміни та перетворення. Звідси перше принципове питання, яке виникає при корекції податкової стратегії у контексті нинішнього стану податкової системи, визначених концептуальних положень та критичного аналізу світових здобутків – чи спроможна сучасна податкова політика досягти необхідної ефективності еволюційним шляхом, чи необхідні їй докорінні перетворення. Відповідь на це запитання є вирішальною і для розробки програми конкретних заходів як завершального етапу реалізації методологічної конструкції податкових реформувань, що зумовлено взаємозалежністю усіх її складових.

Сьогодні в Україні альтернативи суттєвому зниженню податкового тягаря немає. На шляху реалізації такої політики стоять наступні проблеми:

- наявність значного державного боргу, що включає зовнішній, внутрішній борг та рівень кредиторської заборгованості бюджетних установ;
- дефіцит бюджету, який сьогодні набув латентного характеру;
- великі обсяги загальнодержавного споживання, здійснити значні обмеження якого у короткостроковий період не вдасться.

Крім того, ми дотримуємося думки, що економічне зростання не обов'язково відбувається в умовах зниження податкового навантаження. В умовах неконкурентоспроможної економіки та відсутності механізмів її створення зниження податкового тягаря – надзвичайно обмежений метод короткої дії, що не дає довгострокових результатів.

Сьогодні в Україні питання податкової політики належать до найгостріших як в економічному й соціальному, так і в політичному контексті. Податкова політика України поєднала в собі принципи двох податкових систем, найбільш характерних для світової практики – європейської та американської. При цьому, якщо в європейській системі переважає обкладання обороту у формі податку на додану вартість, то в американській – прибутковий принцип оподаткування. Складність вітчизняної податкової політики визначена еkleктичним поєднанням обох зазначених систем з базовою метою, а саме – забезпечення максимального рівня податкових надходжень, як основної складової дохідної частини бюджету.

У 90-ті рр. минулого століття Україна була вимушена практично з нуля формувати власну податкову політику. Така політика мала одночасно як відповідати вимогам ринкової системи економічного регулювання, так і виходити зі специфічних рис трансформаційних процесів, які здійснювалися в українській економіці. Безперечно, складність виконання такого завдання важко переоцінити. Недосконалість нормативних актів у сфері оподаткування, часто – некритичне копіювання досвіду розвинених країн, невпинне загострення трансформаційної кризи призвели до формування в Україні складної, заплутаної, суперечливої та неефективної податкової політики.

Україна, не маючи достатнього практичного досвіду й наукового обґрунтування формування та реалізації податкової політики, розвивалася експериментальним шляхом, нерідко роблячи при цьому хибні кроки. Введені податки певною мірою були новими скоріше за формою, ніж за змістом. Так чи інакше вони містили ознаки старої адміністративної системи, заснованої на надмірній централізації процесу формування та розподілу фінансових ресурсів держави. Це призвело до того, що акумулювання доходів бюджетів за рахунок сплати податків відривалося від процесу господарювання самих платників податків. Відсутність універсальної методологічної концепції реформування стратегії та тактики податкової політики, за якою можна було б розрахувати оптимально можливий та допустимий (як для держави, так і для платників

податків) рівень податкового навантаження, призвела до сьогоднішньої ситуації, де при невисоких порівняно з іншими країнами податкових ставках вахчаналія у адмініструванні податків зводить нанівець забезпечення умов для економічного зростання. Головне завдання в цьому плані полягає в наповненні ринковим змістом форм вітчизняної податкової політики, а це потребує зміни схеми й пропорцій розподілу та перерозподілу валового національного продукту на основі вираженої та прозорої податкової політики, яка б оптимально враховувала як фіскальні інтереси держави, економічні інтереси суб'єктів господарювання, так і соціальні інтереси громадян.



## Розділ 1



*Теоретичні основи  
податкової політики*

## 1.1. СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНА ПРИРОДА ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Ринкова економіка не означає, що держава та всі її інституції відсторонені від процесів впливу на соціально-економічні реалії в суспільстві. Будь-який ринковий механізм державотворення обов'язково передбачає безпосереднє управління і регулювання зі сторони держави. Саморегулюючих вбудованих механізмів недостатньо, щоб вся ринкова економіка працювала бездоганно.

Держава створює необхідні умови для функціонування ринкових механізмів і з їх допомогою регулює соціально-економічні процеси в суспільстві. Однією з найважливіших інституцій держави в реалізації її участі в ринкових процесах виступає фінансова політика. В умовах ринку саме податкова політика як складова державної фінансової політики забезпечує мінімізацію амплітудних коливань ринкових відносин шляхом певної участі держави в управлінні ринковими процесами. Не випадково в умовах функціонування ринкової економіки податкова форма в системі фінансових відносин стає провідною.

Оподаткування – одна з головних функцій держави, а відносини, які складаються в процесі взаємодії держави, суспільства та кожної конкретної особи в зв'язку і по причині оподаткування, визначаються політикою у сфері оподаткування, або податковою політикою. За її допомогою держава визначає завдання, заходи і засоби реалізації державницьких інтересів у сфері оподаткування для ефективного виконання своїх функцій. Податкова політика – діяльність держави, виражена в комплексі заходів, здійснюваних уповноваженими на те органами державної влади й державного управління в області функціонування податків і зборів як фіскальних інструментів та регулюючих важелів. Будучи явищем багатограним і складним, податкова політика розглядається як сукупність організаційних, економічних і правових заходів, що забезпечують на єдиних принципах науково обґрунтовану систематичну діяльність органів держави і місцевого самоврядування, спрямовану на оптимальне (тобто таке, що поєднує в собі приватні і суспільні інтереси), повне й адекватне регулювання процесом оподаткування. Податкова політика є складовою фінансової політики держави на середньострокову та довгострокову перспективу і включає в себе такі поняття, як концепція

державної діяльності в області оподаткування, податковий механізм, а також управління податковою системою країни.

Податкова політика являє собою сукупність економічних, фінансових та правових дій держави по формуванню податкової системи країни з метою забезпечення фінансових потреб держави, окремих соціальних груп суспільства, а також економіки країни за рахунок перерозподілу фінансових ресурсів. Вона, завдяки багатосторонності внутрішньої природи, впливає на всі соціально-економічні сфери функціонування держави і разом із кредитно-грошовою політикою, ціноутворенням, соціально-тарифним і бюджетним програмами складає саму сутність участі держави в регулюванні ринком. Але податкова політика, на відміну від інших інструментів державного управління, має свої специфічні ознаки, які і визначають її соціально-економічний зміст.

Соціально-економічний зміст податкової політики не є щось догматичне і чітко визначене. Це твердження ілюструє і різноманітність наукових підходів щодо визначення самої сутності податкової політики. Так, В.М. Федосов, В.М. Опарін та Г.О. П'ятаченко зазначають: "Податкова політика – це діяльність держави у сфері встановлення і стягнення податків, зокрема, з формування державних доходів за рахунок постійних (податків) та тимчасових (позик) джерел, встановлення видів податків, платників, об'єктів, ставок, пільг, термінів і механізму зарахування."<sup>1</sup>

За економічним змістом це визначення досить вдале, але в ньому зовсім не проявляються соціальні ознаки податкової політики. І зовсім незрозуміло, чому до податкової політики відноситься діяльність держави щодо формування державних доходів за рахунок тимчасових джерел, тобто позик.

Василик О.Д. визначає податкову політику як "...державну політику оподаткування юридичних та фізичних осіб. Її метою є формування державного бюджету при одночасному стимулюванні ділової активності підприємців. Реалізація через систему податків, податкових ставок і податкових пільг."<sup>2</sup> Наведене визначення, можна вважати таким, що не в повній мірі розкриває сутність податкової політики, адже податки надходять і до місцевих

---

<sup>1</sup> 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. 48-49.

<sup>2</sup> Василик О.Д. Податкова система України: Навчальний посібник. – К.: ВАТ "Поліграфкнига", 2004. – С. 36.

бюджетів, і їм притаманні ознаки не тільки стимулюючого, а й розподільчо-регулюючого характеру.

Дещо схожими є визначення О.Д. Данілова, Н.П. Фліссак та Г.Ю. Ісаншиної. О.Д. Данілов та Н.П. Фліссак трактують податкову політику “як систему заходів, які проводяться урядом країни по вирішенню певних короткострокових та довгострокових завдань, які стоять перед суспільством, за допомогою системи оподаткування країни.”<sup>3</sup> Ісаншина Г.Ю. пропонує таке визначення: “Податкова політика – це система дій, які проводяться державою в галузі податків та оподаткування. Податкова політика знаходить своє відображення у видах податків, розмірах податкових ставок, визначенні платників і об’єктів оподаткування, у податкових пільгах. Податкова політика є складовою частиною загальної фінансової політики держави на середньострокову та довгострокову перспективу.”<sup>4</sup>

Недоліком таких визначень є те, що автори трактують податкову політику через механізм її реалізації і зовсім нічого не згадують про правове регламентування та організацію самого процесу оподаткування. Такий самий недолік, на нашу думку, містить і визначення В.А. Онищенко, який зазначає: “Податкова політика являє собою систему державних заходів в області регулювання оподаткування. Її зміст і мета зумовлені існуючим соціально-економічним ладом суспільства, стратегічними цілями, які визначають розвиток національної економіки, соціальними групами, що стоять при владі, та міжнародними зобов’язаннями в сфері державних фінансів. Тобто можна говорити про те, що, з одного боку, податкова політика визначається загальним підходом до питань державного регулювання економіки, а з іншого – впливає на концепцію регулювання.”<sup>5</sup>

Досить лаконічним і, разом з тим, чітко не визначеним є таке трактування податкової політики Куценком Т.Ф.: “Податкова політика – це політика держави в сфері оподаткування, яка передбачає маніпулювання податками для досягнення певних цілей.”<sup>6</sup>

Таким, що не в повній мірі розкриває сутність категорійного поняття, ми вважаємо визначення Й. Петровича, а саме: “Податкова політика полягає у встановленні видів та ставок податків, організації

<sup>3</sup> Данілов О.Д., Фліссак Н.П. Податкова система і шляхи її реформування: Навч. посібник. – К.: Парламентське видавництво, 2001. – С. 46.

<sup>4</sup> Ісаншина Г.Ю. Податковий менеджмент: Навч. посібник. – К.: ЦУЛ, 2003. – С. 6.

<sup>5</sup> Онищенко В.А. Податковий контроль (основи, організація). – К.: Ред. журн. “Вісник податкової служби України”, 2002. – С. 7.

<sup>6</sup> Куценко Т.Ф. Бюджетно-податкова політика: Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни. – К.: КНЕУ, 2002. – С. 75.

системи їхнього збору шляхом визначення методів і термінів безповоротного вилучення державою частини грошових доходів фірм, організацій, населення.”<sup>7</sup>

В “Економічній енциклопедії” подається таке визначення податкової політики: “Податкова політика – форма економічної політики, в якій відображається комплекс цілей і заходів держави, спрямованих на ефективне функціонування податкової системи відповідно до соціально-економічної мети суспільства.”<sup>8</sup> Але таке тлумачення податкової політики є одностороннім, адже податкова політика виступає за межі чисто економічної політики, оскільки податкам, крім економічних ознак, притаманні ще ознаки суспільно-соціального характеру.

Бодюк А.В. трактує податкову політику наступним чином: “Податкова політика – це формування і застосування затверджених на законодавчому рівні економічних інструментів і відповідних рішень, призначених сприяти зростанню надходження платежів до бюджету, а також врахування змін чинної податкової системи, визначення механізму обчислення, сплати і зарахування платежів до бюджетів.”<sup>9</sup>

Дикань Л.В., Войнова Т.С., Бережний Є.Б. пропонують таке визначення: “Податкова політика – це сукупність заходів держави щодо впровадження системи податків і конкретних форм та методів їх справляння, що відповідають конкретним історичним умовам і враховують традиції і менталітет нації.”<sup>10</sup>

Досить цікавими і такими, що заслуговують на наукову увагу, є дослідження сутності відносин між державою і платниками податків А.М. Соколовської. На відміну від гіпотези методологічного індивідуалізму, вона виходить з двоїстого характеру природи особистості як індивідуалізованої і водночас суспільної істоти. А тому методологічні позиції податкової політики Соколовська А.М. характеризує з позиції форми вилучення державою частини доходів юридичних і фізичних осіб і з позиції функціонального призначення вилучених доходів, “...оскільки лише напрямки їх кінцевого вико-

<sup>7</sup> Петрович Й. Проблеми розвитку та шляхи вдосконалення податкової політики України // Банківська справа. – 2000. – №6. – С. 43.

<sup>8</sup> Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 2 / Редкол.: ...Мочерний С.В. (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2001. – С. 769 (С. Мостевенко – авт. ст.).

<sup>9</sup> Бодюк А.В. Податкова політика: шляхи її реалізації // Фінанси України, 2002. – №2. – С. 82.

<sup>10</sup> Дикань Л.В., Войнова Т.С., Бережний Є.Б. Деякі аспекти оподаткування в Україні // Фінанси України, 1999. – №4. – С. 107.

ристання дозволяють зробити остаточний висновок щодо дійсного суспільного змісту податкових відносин.”<sup>11</sup>

Існуючі в літературі визначення податкової політики по суті дуже близькі та походять від визначення державної політики в цілому. Державна політика (від грецьк. “*politika*” – державні та суспільні справи) може характеризуватися “як сфера діяльності, пов’язана з відносинами між соціальними групами, суть якої полягає у визначенні форм, завдань, які входять у компетенцію держави.”<sup>12</sup>

Поняття “політика” має відношення до всіх сфер діяльності держави. Визначаючи основні напрямки політики, держава здійснює функції, заради яких вона створена.

Оподаткування – одна з головних функцій держави, а “...відносини, які складаються в процесі взаємодії держави, суспільства та кожної конкретної особи в зв’язку і з причини оподаткування визначаються політикою у сфері оподаткування, або податковою політикою, за допомогою якої держава визначає завдання, заходи і засоби їх реалізації у сфері оподаткування для ефективнішого мінімально витратного виконання своїх функцій...”

...В якості явища складного та багатокомпонентного, податкова політика розглядається як сукупність організаційних, економічних і правових заходів, що забезпечують на єдиних принципах науково обґрунтовану систематичну діяльність органів держави та місцевого самоврядування, направлену на оптимальне (тобто поєднуючи в собі приватні і публічні інтереси), повне і адекватне регулювання оподаткування (відносин, що виникли у зв’язку з встановленням податків і зборів)”<sup>13</sup> – так вважає Карасьов М.Н.

“Податкова політика – діяльність держави, виражена в комплексі заходів, здійснюваних уповноваженими на те органами державної влади і державного управління в області податків і зборів, що відображають класифікацію податків, методи і принципи оподаткування, що діють на законній підставі в податковій системі даної країни”<sup>14</sup> – таке визначення пропонують Алієв Б.Х. та Абдулгалімов А.М.

<sup>11</sup> Соколовська А.М. Податкова система України: теорія та практика становлення. – К.: НДФІ, 2001. – С. 372.

<sup>12</sup> Карасев М.Н. Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения в России. – М.: ООО “Вершина”, 2004. – 224 с.

<sup>13</sup> Там само. – 224 с.

<sup>14</sup> Алієв Б.Х., Абдулгалімов А.М. Теоретические основы налогообложения: Учеб. пособие для вузов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 159 с.

Карп М.В. визначає податкову політику як "...складову фінансової політики держави на середньострокову та довгострокову перспективу, що включає в себе такі поняття, як концепція державної діяльності в області оподаткування, податковий механізм, а також управління податковою системою країни."<sup>15</sup>

"Податкова політика, – на думку сучасних російських економістів В.Г. Панскова та В.Г. Князева, – як і будь-яка інша політика держави, має свій зміст, який характеризується діями держави з розробки науково обґрунтованої концепції розвитку податкової системи, з виявлення важливих напрямків податкового механізму, а також з впровадження теоретичних засад податкової системи на практиці та контролю за її ефективністю."<sup>16</sup>

Всі спеціалісти в області податків виділяють правову природу податкової політики. Алієв Б.Х. та Абдулгалімов А.М. зазначають, що "податкове право служить відправним моментом в здійсненні податкової політики... Податкова політика – комплекс правових дій органів влади і управління, який вказує цілеспрямоване застосування податкових законів."<sup>17</sup>

Дані визначення не носять системного характеру, а відтворюють лише імперативні ознаки податкової політики. Узагальнюючи наукові постулати, що вироблені вітчизняною фінансовою наукою, пропонується наступне визначення податкової політики. Податкова політика – це діяльність держави у сферах запровадження, правового регламентування та організації справляння податків та податкових платежів, які виступають знаряддям розподілу та перерозподілу частини валового внутрішнього продукту та формування централізованих фондів грошових ресурсів держави.

Формуючи свою податкову політику, держава за допомогою збільшення або зменшення державних обсягів податкових надходжень, зміни форми оподаткування та податкових ставок, тарифів, податкових преференцій та пільг може сприяти зростанню чи спаду господарської активності, створенню сприятливої кон'юнктури на ринку, умов для розвитку пріоритетних галузей економіки, реалізації збалансованої соціальної політики.

Податкова політика як економічне поняття сприйнятлива лише для практичних цілей. Будь-який податок, крім фіскальної та регу-

<sup>15</sup> Карп М.В. Налоговый менеджмент: Учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 477 с.

<sup>16</sup> Налоги и налогообложение: Учеб. для вузов / В.Г. Пансков, В.Г. Князев и др. – М.: МЦФЭР, 2003. – 336 с.

<sup>17</sup> Карасев М.Н. Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения в России. – М.: ООО "Вершина", 2004. – 224 с.

люючої дії, має ще побічні, зовнішні для фіску соціальні наслідки. Тому податкову політику варто розглядати не просто як економічну дефініцію, а як суспільно-соціальну. Суспільна ціна податків вимірюється втратою частини особистого добробуту конкретними платниками з переміщенням цієї частини через бюджет до всього населення держави. Еволюція фінансового знання про суспільний характер податкової політики 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 ці блага реалізуються споживачами за цінами, рівень яких установлюється за суспільною згодою, ціною суспільних благ і є податки, а оплата державних благ – єдине можливе використання податкових надходжень. В результаті між державою-виробником суспільних благ і суспільством досягається еквівалентна мінова угода “блага – податки”.

На перший погляд, соціальний характер податкової політики проявляється через механізм її реалізації. Але, на нашу думку, вже в самій сутності податкової політики закладено соціальні ознаки причинно-наслідкових зв'язків. Розподільчо-регулююча функція податку як фінансово-економічної категорії забезпечує регулювання вартісних пропорцій розподілу та перерозподілу частини валового внутрішнього продукту. З одного боку, через наявність власне податкової політики добробут конкретних платників погіршується (сплата податку завжди скорочує реальні доходи суб'єктів держави). Але, з іншого боку, наперед вже відомо, що податкові надходження – це джерело фінансування суспільних благ, величина яких суттєво покращує добробут громадян.

Податкова політика завжди викликає суперечливе ставлення до себе зі сторони громадян – виборців. Вже у змісті податкової політики закладено ознаки перерозподільчого характеру, а тому вона ніколи не може бути одночасно соціально-справедливою по відношенню до всіх верств населення. Не механізм реалізації податкової політики проявляє соціальні ознаки даної дефініції, а сама природа податкової політики передбачає перерозподіл добробуту між усіма індивідами суспільства з одночасним переміщенням частини доходів від одних до інших. А тому можна констатувати той факт, що вже у внутрішній сутності дефініції податкової політики криються ознаки суспільно-соціального характеру.



Розвиток теорії оподаткування в контексті посилення соціальної спрямованості діяльності держави пояснюється ускладненням соціально-економічної структури суспільства, яке визначає виникнення нових закономірностей здійснення економічних процесів. З початку ХХ ст. в наукових школах утверджується думка, висловлена А. Вагнером, згідно з якою фіскальна мета податкової політики доповнюється соціальною. Це було викликано початком нової епохи, появою нових соціальних домінант. У зв'язку з цим, новим ідеалом оподаткування стало прагнення до оптимального зрівняння добробуту індивідів суспільства через перерозподіл їх доходів.

Перерозподілом називається процес зміни існуючого в суспільстві розподілу корисності (в економічній теорії добробуту), доходів або багатства з метою досягнення більшої соціальної справедливості. Таким чином, перерозподіл частини валового внутрішнього продукту через оподаткування є єдиною сферою економічних відносин, де підставою для державного втручання може слугувати не аргумент підвищення ефективності, а аргумент соціальної справедливості. На противагу загальноприйнятій думці, домінування критерію справедливості над критерієм ефективності у сфері перерозподілу валового внутрішнього продукту не завжди супроводжується конфліктом інтересів, коли поліпшення становища одних досягається за рахунок погіршення становища інших. Можливі ситуації, коли передача багатства або доходу від одного індивіда іншому за наявності податкової політики підвищує рівень задоволення або корисність обох. У цьому випадку стверджують, що в перерозподілі має місце ефект поліпшення. Коли ж усі можливості підвищення корисності одного індивіда без погіршення корисності іншого – вичерпані, то це свідчить про досягнення в перерозподілі ефекту оптимального стану.

Найбільш показовим прикладом “ефекту поліпшень” у перерозподілі є прогресивне оподаткування, коли одні індивіди передають частину свого добробуту іншим, не відчуваючи при цьому погіршення власного добробуту і тим самим збільшуючи корисність для себе і для інших. Очевидно, що такі однозначно позитивні наслідки перерозподілу не вимагають міжособистісних порівнянь добробуту, що є безперечною перевагою оптимальності перерозподілу. Разом з тим, як вважають сучасні дослідники, недоліком даного методу оцінки перерозподільчих програм є те, що випадки ефекту оптимальності зустрічаються у житті досить рідко, що обмежує сферу їх застосування.

Поряд з цим, не є одиничними ситуації, що передують перерозподілу, коли суспільство перебуває значно нижче потенційно досяжної межі корисності (у економічній теорії добробуту таку межу називають лінією суспільної ефективності, або просто межею добробуту) та є можливості ефекту його поліпшення. Це особливо притаманне для економік, що не досягли рівня добробуту, характерного для розвинутих країн. Як відзначає Стігліц Дж.Е.: "...в умовах, коли економіка не досягає кривої споживчих можливостей, можна досягти і збільшення рівності, і підвищення ефективності."<sup>18</sup>

Проте, як свідчить світовий досвід, бажаність перерозподілу доходів через податкову політику з метою боротьби із бідністю, скорочення нерівності суспільного добробуту є необхідною, але не достатньою умовою державного втручання, оскільки витрати на правове регламентування та організацію процесу оподаткування можуть значно перевищити корисний ефект від їх здійснення. Серйозною підставою для втручання держави у перерозподільчі процеси є наявність у портфелі тих соціально-економічних заходів держави, які, згідно з розрахунками, призведуть до позитивного ефекту при адміністративних витратах на податкову політику, що не покривають вигоди від оподаткування.

Прикладом "ефекту поліпшень" можна вважати відміну численних і дублюючих один одного податків, акцизних зборів, тарифів, адміністративних обмежень на виробництво і торгівлю, що не обґрунтовані економічною доцільністю і є несправедливими щодо населення за наявності елементів подвійного оподаткування і кумулятивних ефектів. Ці заходи є організаційними і не вимагають значних витрат, проте дають можливість підвищити добробут населення без негативних перерозподільчих ефектів.

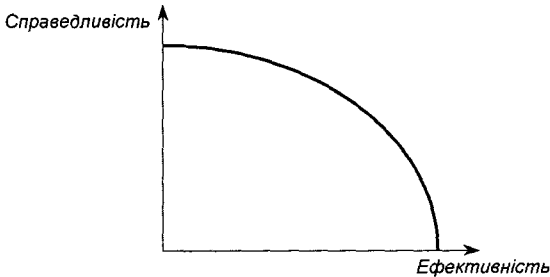
Неоднозначно складатиметься ситуація у тому випадку, коли перерозподіл погіршує добробут одних груп індивідів при покращанні інших. Подібна ситуація є невизначеною і найчастіше виникає при виборі з безлічі ефектів оптимальних станів на межі добробуту. А для того, щоб оцінити, як змінився при цьому добробут індивідів, необхідно перейти до міжособових порівнянь корисності. У той же час для їх зіставлення необхідно вдатися до ціннісних суджень. Наприклад, яка з ситуацій в сфері податкової політики для суспільства є бажанішою: коли покращилося становище двох багатих, але погіршився добробут одного бідного або, навпаки, коли покращився добробут двох бідних, але один багатий став біднішим?

---

<sup>18</sup> Стігліц Дж.Е. Економіка державного сектора / Пер. з англ. А. Олійник, Р. Скільський. – К.: Основи, 1998. – С. 108.

Прихильник більшої справедливості в оподаткуванні, спираючись на етичні мотиви і показану нами залежність між зменшенням ступеня нерівності і зростанням суспільного добробуту, доводить перевагу другого варіанту. Прихильник більшої ефективності економіки, також ґрунтуючись на ціннісних судженнях про негативні стимули до праці, інвестування, підприємництва, які створює перерозподіл, відстоюватиме перший варіант.

Економічна теорія не виробила єдиного критерію, щоб довести правдивість прихильника справедливості або прихильника ефективності. Як вважають учені в сфері невизначених ситуацій, всі рішення будуть взаємовиключними (рис. 1.1.1):



**Рис. 1.1.1. Вибір між справедливістю і ефективністю**

Проте слід зазначити, що ситуації невизначеності, коли держава цілеспрямовано, спираючись на той чи інший критерій справедливості, прийнятий в суспільстві, робить вибір з ефектів оптимальних станів на межі споживчих можливостей, змінюючи при цьому перерозподіл сукупного добробуту між індивідами, очевидно не є такими поширеними в реальності, як це може зазначатися в теорії.

Річ у тому, що існує безліч перешкод для досягнення межі добробуту при проведенні певної податкової політики як з боку ринку ("провали ринку"), так і з боку держави ("провали держави"). Тому держава, як правило, робить вибір не серед ефектів оптимальних станів, що знаходяться вже на досягнутій суспільством межі добробуту, а серед ефектів неефективних станів. І в цьому випадку сфера можливих "ефектів поліпшень", що не викликають негативних перерозподільчих ефектів, значно розширюється.

Слід зазначити, що довгострокові наслідки "ефектів поліпшень" можуть бути негативними з погляду перерозподілу добробуту. Очевидно, що позитивні і негативні ефекти перерозподілу можуть виникати не тільки в результаті проведення свідомої податкової

політики, але і як несподівані побічні ефекти її дії. Тому формування будь-якої податкової політики, за наявності суспільно-соціальних ознак, вимагає врахування не тільки миттєвих вигод від її запровадження, але й довгострокових наслідків (рис. 1.1.2):

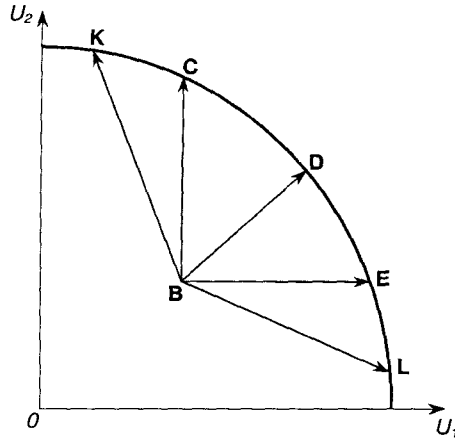


Рис. 1.1.2. Крива точок можливої корисності (межа добробуту)

Разом з тим, недостатня перерозподільна активність держави, різке послаблення прогресивності оподаткування можуть призвести до дуже високої нерівності у доходах, що викличе масове зубожіння населення, падіння його купівельної спроможності, зниження стимулів до економічного зростання з боку попиту, і все це відбудеться на тлі зростаючої соціальної напруженості в суспільстві. Як і у випадку з надмірною податковою активністю, пасивність держави у сфері перерозподілу доходів не дозволить суспільству досягти межі добробуту, які задані соціально-економічною доктриною.

Очевидні труднощі пошуку державою необхідної міри перерозподілу доходів стримують економістів від оптимістичних висновків про те, що можна побудувати таку оптимальну податкову систему, яка не лише в теорії, а й на практиці, сприяючи одночасному підвищенню ефективності і зростанню рівності в розподілі, дозволить досягти в економіці суспільного оптимуму. Вчені і практики, які іноді дотримуються діаметрально протилежних поглядів на перерозподільчі суспільно-соціальні аспекти податкової політики, погоджуються в одному: в будь-якій економіці перерозподіл доходів в процесі оподаткування забезпечує виконання найважливішої соціально-економічної функції держави – забезпечення суспільного добробуту

усіх без винятку громадян країни. А тому можна констатувати той факт, що соціально-економічна сутність податкової політики внутрішньо закладена в існуванні держави, яка забезпечує перерозподіл суспільного добробуту.

Специфічні ознаки виокремленого соціально-економічного поняття проявляються у тому, що податкова політика відноситься до непрямих методів державного регулювання, тобто ця політика опосередковано забезпечує умови економічної зацікавленості або незацікавленості діяльності суб'єктів держави і не будується на прямих адміністративно-командних, а точніше владно-розпорядчих, відносинах. Одночасно податкова політика як непрямий метод державного регулювання більш гнучко сприймається економікою, не викликаючи при цьому явного спротиву.

Враховуючи те, що податкова політика безпосередньо впливає на економічні і соціальні умови розвитку суспільства, держава використовує її з метою, яка визначається певною фінансово-економічною доктриною. А тому природа податкової політики, як, власне, чогось окремого, чітко визначеного зі своїми причинно-наслідковими зв'язками, дозволяє виокремити дану дефініцію в відокремлене соціально-економічне поняття. Податкова політика, як і будь-яка інша політика держави, має свій внутрішній зміст і зовнішню форму, які характеризуються послідовними діями держави щодо визначення пропорцій розподілу та перерозподілу валового продукту, щодо визначення основних напрямків податкового механізму, а також щодо побудови конкретної податкової системи з чітко визначеною податковою структурою. Податкова політика представляє собою сукупність економічних, фінансових і правових дій держави по формуванню податкової системи держави з метою забезпечення фінансових потреб держави, окремих соціальних груп суспільства, а також регулювання розвитку економіки держави за рахунок перерозподілу фінансових ресурсів.

В цьому якраз і полягає соціально-економічна сутність податкової політики. Але соціально-економічна природа податкової політики, крім визначення сутності та дослідження причинно-наслідкових зв'язків суспільного поняття, передбачає і ознайомлення з такими важливими складовими даної дефініції, як мета податкової політики, форми податкової політики, методи податкової політики та інструменти податкової політики.

Податкова політика – це не самоціль держави фінансово забезпечити себе фінансовими ресурсами. А тому залежно від соціально-економічної доктрини держави, тобто від мети, яку ставить держава

на даному етапі розвитку економіки, від стану самої економіки, використовуються різнобічні форми здійснення податкової політики.

У фінансовій науці виділяють такі три форми податкової політики (рис. 1.1.3):



Рис. 1.1.3. Форми податкової політики

Політика максимальних податків. При проведенні такої політики держава застосовує достатньо високі податкові ставки, скорочує податкові пільги і запроваджує нові податки з метою максимального збільшення суми податкових надходжень. За умови, коли відсутні економічні, соціальні і політичні передумови для проведення політики максимальних податків (економічна криза, надзвичайний політичний стан, війна), зразу ж проявляються негативні наслідки:

- скорочення фінансових ресурсів у податкоплатників робить неможливим забезпечення економічного росту і суттєво скорочує обсяги розширеного відтворення в суспільстві;
- небажання платити високі податки спотворює податкову етику платника податку і породжує таке суспільно-соціальне зло, як ухилення від сплати податків;
- масово розвивається тіньова економіка, основою якої є просте викачування фінансових ресурсів із національного багатства суспільства і переведення їх на закордонні рахунки іноземних банків.

Політика економічного розвитку. Держава з максимально можливих розмірах податкового навантаження враховує не тільки фіскальні інтереси, а більше уваги приділяє економічним інтересам податкоплатників. Послаблюючи податкове навантаження на бізнес, держава стимулює нарощення фінансових ресурсів у податкоплатників і створює умови для розширення суспільного відтворення. Основна мета при проведенні такої політики – збільшення економічного росту шляхом покращання інвестиційної активності за рахунок найбільш вигідного податкового клімату. Але при проведенні такої політики випливають і наступні недоліки:

- скорочення податкових надходжень неминує призводити до недофінансування певних соціальних програм, освіти, охорони здоров'я, науки;
- суттєво скорочується сфера суспільних благ, тобто тих благ, які опосередковано оплачуються за рахунок бюджетних видатків;
- обмежується вплив держави на процеси споживання, на зайнятість і скорочується соціальний захист малозабезпечених верств населення.

А тому така політика за своєю економічною значущістю й суспільно-соціальними негараздами виправдовує себе лише за умови, коли вона використовується як засіб державного регулювання в період стагнації економіки.

Політика виважених податків. Суть такої політики полягає у встановленні такого рівня оподаткування, який би максимально забезпечив фіскальні інтереси держави і одночасно не підтримав би економічних інтересів податкоплатників. Політика збалансування інтересів при проведенні податкових маніпуляцій вимагає високої фіскальної техніки і виваженої податкової етики податкоплатників із одночасним системним контролем зі сторони держави за всім процесом оподаткування.

Наявність різних форм здійснення податкової політики засвідчує багатогранність внутрішнього змісту соціально-економічного поняття податкової політики. Хоча по суті податкова політика, будучи складовою економічної і фінансової політики, багато в чому накладається саме на них і залежить від дивергенції економічної і фінансової політики.

Мета податкової політики, як і в цілому економічної і фінансової, не є чимось догматичним. На певному ступені економічного розвитку вона формується під впливом цілого ряду факторів, основними із яких виступають економічна і соціальна ситуації в країні, розклад соціально-економічних сил в суспільстві. Мета податкової політики в значній мірі обумовлена також соціально-економічною будовою суспільства, стратегічними завданнями розвитку економіки держави, участі держави в міжнародному поділі праці.

При формулюванні цілей податкової політики слід виходити з об'єктивних функцій податків, тобто вираження їх сутнісних властивостей, суспільного призначення податку як інструменту перерозподілу національного доходу.

Виходячи з переліку основних податкових функцій визначимо цілі податкової політики (див. табл. 1.1.1).

Таблиця 1.1.1.

## Співвідношення функцій податків і цілей податкової політики

№	Функції податків	Цілі податкової політики
1.	Фіскальна	Забезпечення держави фінансовими ресурсами
2.	Розподільчо-регулююча	Регулювання економіки Згладжування нерівності в доходах населення і соціальний захист

Узагальнення співвідношення цілей податковою політики та функцій податків, як видно з табл. 1.1.1, дозволяє нам згрупувати цілі податкової політики у такі три підгрупи.

1. Фінансова ціль. Забезпечення потреб усіх рівнів влади у фінансових ресурсах, достатніх для проведення економічної і соціальної політики, а також для виконання відповідними органами влади покладених на них функцій. Дана мета є практичним втіленням фіскальної функції податків і реалізується через відстоювання державною владою позицій з таких питань, як частка податків у валовому національному продукті і загальній сумі доходів бюджетної системи, заходи податкового контролю, відповідальність за податкові правопорушення.

Про важливість фінансової мети свідчить той факт, що на сьогодні частка податків в дохідній частині зведеного бюджету України перевищує 70% загальної суми доходів (див. додаток Б). Аналізуючи динаміку структури податкових надходжень за останні роки, неважко не помітити, що найбільшу питому вагу в загальній сумі податкових надходжень займають три податки – податок на додану вартість, податок з прибутку, податок на доходи фізичних осіб (див. табл. 1.1.2). Причому намічається тенденція до усереднення їх значення в межах 20-25%.

2. Економічна ціль. Досягнення гнучкого економічного розвитку країни, регіонів, муніципальних утворень, окремих суб'єктів господарювання. Регулювання економіки – прояв розподільчо-регулюючої функції податків через використання податкових режимів для накопичень та інвестицій, співвідношення прямих і непрямих податків, визначення крайніх меж податкових вилучень для окремих галузей і сфер діяльності.

3. Соціальна ціль. Згладжування нерівності в рівнях доходів населення, що виникає в процесі ринкових відносин. Дана мета податкової політики безпосередньо пов'язана з соціальною функцією податків і виявляється через прогресивне оподаткування, вста-



новлення межі податкових вилучень для окремих прошарків і класів населення, співвідношення прямих і непрямих податків.

Зазначимо, що цілі податкової політики не є чимось застиглим і нерухомим. Вони формуються під дією цілого ряду чинників, найважливішими з яких є економічна і соціальна ситуації в країні і регіонах, розстановка соціально-політичних сил в суспільстві.

Таблиця 1.1.2.

**Динаміка податкових надходжень  
до зведеного бюджету України та їх структура<sup>19</sup>**

Показники	1999 р.	%	2000 р.	%	2001 р.	%	2002 р.	%	2003 р.	%	2004 р.	%
Податок з доходів фізичних осіб	4434,4	17,6	6377,7	20,3	8774,9	23,8	10823,9	23,8	13521,3	24,9	13213	20,9
Податок на прибуток підприємств	6352,5	25,3	7698,4	24,5	8280	22,5	9398,3	20,7	13237,2	24,3	16161,7	25,5
Податок на додану вартість	8409,2	33,4	9441,4	30,1	10348,4	28,2	13471,2	29,6	12598,1	23,2	16733,5	26,5
Всього податкові надходження	25130,4	100	31317,5	100	36716,7	100	45392,5	100	54321	100	63161	100

Якщо функції податків є виразом внутрішньої їх суті та не залежать від соціально-економічної ситуації в країні і її національних особливостей, то цілі податкової політики конкретні в певний період часу і формуються з урахуванням досягнутого рівня економічних відносин і соціально-економічної політики.

Цілі податкової політики визначають її аспекти, або напрями: фінансовий, економічний, соціальний. Окремим аспектом слід розглядати організаційний, пов'язаний з організацією і діяльністю податкових служб.

Напрями податкової політики конкретизуються в її завданнях. Наприклад, забезпечення держави фінансовими ресурсами вимагає вирішення питання підвищення рівня надходження податків. Організаційний аспект вимагає вдосконалення організаційної структури державного податкового менеджменту та діяльності податкових органів.

Цілі, на досягнення яких направлена податкова політика, впливають на вибір методів її здійснення, тобто способів практичної

<sup>19</sup> Розроблено автором за даними Держказначейства України.

реалізації. Конкретні цілі, яких хоче досягти держава, здійснюючи податкову політику, визначають застосування необхідних методів здійснення податкової політики. Весь арсенал методів податкової політики, які виробили фіскальна наука і практика, можна об'єднати, згрупувати і подати у вигляді таких узагальнюючих методів:

1. Пониження або підвищення податкового навантаження на платників.
2. Заміна одних способів і форм оподаткування іншими, введення нових або скасування існуючих податків.
3. Зменшення або збільшення сфери впливу тих чи інших податків, або системи оподаткування в цілому.
4. Запровадження або скасування податкових преференцій.
5. Маніпулювання прогресивними та пропорційним прийомами оподаткування і введення диференційної системи податкових ставок.

Будь-який метод здійснення податкової політики повинен базуватися на певних інструментах участі держави в регулюванні соціально-економічних процесів. Інструменти регулювання податкової політики – це ті важелі, за допомогою яких спрацьовують методи оподаткування і досягаються певні цілі податкової стратегії і тактики. До таких інструментів доцільно, на нашу думку, віднести наступні: податкові ставки, податкові преференції і пільги, податкові стимули і санкції, формування податкової бази, встановлення об'єктів і суб'єктів оподаткування.

Дослідження соціально-економічної природи податкової політики наводять нас на прагматичний постулат, що податкова політика як сегмент державної економічної політики при практичній реалізації трансформується на конкретному етапі формування у побудову певної системи оподаткування, яка і виступає практичною формою детермінації стратегії та тактики податкової політики.

Таким чином, податкова політика як складова фінансово-економічної політики базується на певній соціально-економічній доктрині і представляє собою діяльність держави у сфері запровадження, правового регламентування та організації справляння податків і податкових платежів до централізованих грошових фондів держави. Вона має специфічну сутність, власні цілі (як стратегічні, так і тактичні), виокремлені форми проведення та методи здійснення, наявність притаманного тільки їй інструментарію тощо. Все це у єдності і складає соціально-економічну природу податкової політики.

## 1.2. ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ПІДВАЛИНИ ОПОДАТКУВАННЯ

Дослідження теоретичних підвалин природи податкової політики, без проведення демаркаційної межі між оподаткуванням і податковою політикою, надалі ми будемо проводити в контексті аналізу саме науково-практичної форми детермінації податкової політики.

Україна, розпочавши перехід до ринкової економіки, щиро прагне якнайшвидше увійти до сучасного світового співтовариства на правах рівноправного партнера. Однак прийняття у лоно європейської цивілізації молодій країні залежить в першу чергу від побудови збалансованої оптимальної податкової системи ринкового типу, яка є основою нарощування приросту валового внутрішнього продукту, наповнення державного та місцевих бюджетів, покращання добробуту в суспільстві, сприяння зайнятості населення та зміцнення національної валюти. Саме податки, їх найраціональніше використання, визначають фінансову основу практичного реформування перехідної економіки, успішного подолання кризових негараздів, підвищення рівня соціального захисту населення. Вони є підвалинами економічного благополуччя держави й народу, центральною ланкою фінансово-економічної доктрини країни.

Українська фінансова наука перебуває в ембріональному стані. За винятком нечисленних праць Андрущенко В.Л., Данілова О.Д., Іванова Ю.Б., Загорського В.С., Єфименко Т.І., Соколовської А.М., Федосова В.М., Василика О.Д., Суторміної В.М., Кириленко О.П., Юрія С.І., практично відсутні фундаментальні дослідження з проблем функціонування державних фінансів і особливо їх стержневого питання, своєрідної “першоклітини” – оподаткування.

Стратегічний курс реформ в Україні пов’язаний із соціально зорієнтованою економікою. З одного боку, їй мають бути притаманні плюралізм форм власності та розвинена система ринкових відносин, з іншого – певна міра участі держави у забезпеченні ефективності економіки, регулюванні доходів населення та зайнятості, формування умов, що забезпечують задоволення соціально значущих потреб усього населення (освіта, охорона здоров’я, культура).

За переконаннями Іво Популяха, професора економіки Мюнхенського українського вільного університету, тільки ринковий лад спроможний подолати економічні труднощі в Україні. Власне, не йдеться про звичайну копію ліберальної системи минулого століття, або німецького соціально-ринкового ладу. Треба якнайретельніше

перевірити, яка форма ринкових систем (як відомо, їх багато) співзвучна з економічними, соціальними та демократичними цілями України.<sup>20</sup> Соціально-ринкова економіка часом визначається як третій шлях, проміжний між ринковою економікою, яка відстоює лібералізм, і керованою державою плановою економікою, яка відповідає марксистській традиції. Він може бути оптимальним вибором для України, оскільки, беручи до уваги вищезазначені проблеми запозичення чужої моделі, вона передбачає врахування і поєднання свідомості і менталітету громадян із принципами ринкової економіки, яка повинна стати передумовою розвитку нашого народу і, зрештою, вже взято курс розвитку в даному напрямку. Для цього вже закладені необхідні основи на найвищому законодавчому рівні в новій Конституції України, яка була прийнята 28 червня 1996 р. Так, статтею 1 Основного Закону проголошується, що “Україна є суверенна і незалежна, демократична, соціальна, правова держава”.<sup>21</sup> Залишилось тільки найважливіше – впровадити задеклароване в життя, що у значній мірі залежить від позиції, яку займе держава.

Перехід до ринкових відносин не можливо уявити без втручання держави в соціально-економічне життя. За умов соціально-ринкового господарства воно здійснюється у кілька способів, найважливішим з яких є регулювання ринком. Глобальна мета державного регулювання конкретизується у спеціальних завданнях держави, таких як сприяння організації ринку і ринково-конкурентних відносин; вирішення економіко-організаційних питань, що висувуються окремими впливовими групами економічних суб'єктів; досягнення економічних, політичних, соціальних та фіскальних цілей, спрямованих на підтримку та збереження ринкового ладу в країні; корегування розподілу ресурсів з метою впливу на народногосподарську структуру та структуру національного продукту.

Кожне із завдань вимагає певної форми державної інтервенції. З одного боку, нею може бути пряме адміністративне втручання, з іншого – непрямий, суто економічний вплив. Залежно від мети розв'язуваного завдання і форми втручання в системі державного регулювання можна виділити два рівні: ринково-організаційний та фінансовий.

Перші трактати з державного управління з'явилися в епоху меркантилізму в Німеччині на початку XVII ст. Згідно з поглядами меркантилістів, уся діяльність держави визначається моральними

---

<sup>20</sup> Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. – М.: Инфра, 1996. – С. 59.

<sup>21</sup> Конституція України // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – №30.

цінностями людини. Держава має право використовувати усі потрібні засоби для того, щоб кожний її суб'єкт виконував свої обов'язки і ніхто не ставив би свої приватні блага вище державних. Держава стежить за тим, щоб ріст народонаселення не випереджав за темпами зростання засоби проживання. В ім'я загальнодержавного блага державні органи повинні слідкувати за тим, аби піддані були побожні. Демократія – правління бідноти. Простолюдину не під силу приймати участь у державних справах, оскільки він не готовий поставити вище своєї особистої корисності загальнодержавні інтереси. Така наука державного управління отримала назву “наука про поліцію”.

Розвиток філософії та політичної економії в XVIII-XIX ст. дозволив зробити певний крок вперед у теорії держави та державного управління. Від держави стали вимагати, щоб вона признала недоторканість особи, її права і свободи. В різних країнах Європи почали розроблятися концепції правової держави. Для визначення всієї сукупності функцій держави стали використовувати термін “адміністративна діяльність”. Теоретичною основою концепції правової держави послужили економічні теорії таких фізіократів: У. Петті, А. Сміта, Д. Рікардо, І. Канта та ін.

По мірі свого розвитку вчення про державу відкривало нові можливості для пізнання суті фінансового господарства держави, а заодно і для виявлення природи його першооснови – податків. Труднощі дослідження фінансового господарства держави полягають у тому, що дві науки – економічна і політична займалися проблемами державних доходів та видатків. Виділення фінансової науки в цілком самостійний сегмент дозволило її на початку XX ст., 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 XX ст.

Реальний процес оподаткування здійснюється державою і залежить від ступеня розвитку її демократичних форм. Тому дослідження природи податку фінансова наука веде в сфері вчення про державу. У свій час ще П. Прудон правильно підкреслював, що “по суті питання про податки виступають питаннями про державу.”<sup>22</sup>

Теоретично економічна природа податку полягає у визначенні призначення податку, об'єкта оподаткування і джерела сплати, а також визначення того впливу, який чинить податок в кінцевому

---

<sup>22</sup> Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. – М.: Инфра, 1996.

рахунку на суб'єктів оподаткування і на все народне господарство як на єдине ціле.

Труднощі пізнання природи податку пояснюються тим, що податок – це одночасно економічне, господарське і політичне явище. Російський економіст М.М. Алексеєнко ще в XIX ст. відзначив що особливість податку: “З одного боку, податок – один із елементів розподілу та перерозподілу... З іншого боку, запровадження, справляння та використання податків є однією із функцій держави.”<sup>23</sup>

Тому основне завдання пізнання природи податків – 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 в 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 відбувається поворот до розуміння податку в ринкових умовах як до осмисленої необхідності. Для суб'єктів господарювання податок може бути поганий або дуже поганий, оскільки він, навіть і мінімальний, скорочує реальні доходи податкоплатників. 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, що 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.

Чи не вперше науково-обґрунтовану характеристику податків дали представники англійської класичної політекономії А. Сміт та Д. Рікардо. А. Сміт нерідко називають фундатором наукової теорії податків. Він одним з перших вивів чотири найбільш загальних

---

<sup>23</sup> Алексеєнко М.М. Взгляд на развитие учения о налоге. – Харьков, 1870. – С. 25.

принципи оподаткування.<sup>24</sup> Суть цих принципів полягає у наступному:

1. Піддані держави повинні приймати брати у підтримці оподаткування відповідно до своєї платіжної спроможності, тобто пропорційно до доходу, яким вони користуються під заступництвом держави.
2. Податок, який вносить кожний платник, повинен бути чітко визначеним, а не довільним. Повинні бути визначені час, місце і розмір платежу.
3. Податки повинні стягуватись у найбільш вигідний час і найбільш вигідним способом для особи, що його сплачує.
4. Кожний податок повинен бути так побудований, щоб він брав із кишень населення якомога менше понад те, що він приносить скарбниці держави.

Завершив теорію податків англійської класичної політекономії Д. Рікардо. На його думку, "...податки складають ту частину продукту землі та праці країни, яка надходить у розпорядження уряду: вони завжди сплачуються або з капіталу, або з доходу країни...".<sup>25</sup> Він більш чітко, ніж А. Сміт, визначив завдання і особливості податків і довів, що податкове регулювання повинно заохочувати нагромадження та розширення виробництва. Д. Рікардо, як і А. Сміт, доводив необхідність звільнення капіталу від оподаткування і виступав проти непрямих податків як таких, що збільшують витрати виробництва, зменшують прибуток і скорочують споживання. Досить вагомий внесок в розвиток природи податків здійснив А. Вагнер. Він одним із перших визначив, що податки як примусові платежі окремих господарств стягуються державою для державних видатків, а частина використовується для змін в розподіленні суспільного продукту. Іншими словами, Вагнер до чистого фіскального призначення податків додає і регулюючу спрямованість цих примусових платежів.<sup>26</sup>

На відміну від професора Вагнера, який визначення податків базував на обов'язку особи давати тій державі, в якій ця особа проживає, кошти для виконання покладених на державу функцій, Дж. Сакс обґрунтовує податок на чисто економічних явища так: "Держава задовольняє визначені потреби особи, а особа, в свою

<sup>24</sup> Сміт А. Исследование о природе и причинах богатства народов: Пер. с англ. – М.: Издательство социально-экономической литературы, 1962. – С. 345.

<sup>25</sup> Рикардо Д. Начала политической экономики и налогового обложения: Пер. с англ. – Сочинения. Т. I. – М.: Госполитиздат, 1955. – С. 360.

<sup>26</sup> Вагнер А. Социальный вопрос: Пер. с нем. – СПб, 1906. – С. 44.

чергу, за це сплачує їй певну суму грошових коштів у вигляді податків.”<sup>27</sup> Таким чином, Дж. Сакс визначення податків базує на понятті обміну між державою і фізичною чи юридичною особою.

Лорія Уго Маццола доводив, що податки завжди розробляються і визначаються тим класом, якому на даний час належить влада в державі. Тому панівні класи завжди будуть більше оподатковувати класи безвладні і лише тоді, коли вже нічого буде обкладати, або ж фіскальних надходжень не вистачатиме для нормального функціонування держави, вони волею-неволею переноситимуть частину обов’язкових платежів на себе.

Наприкінці ХІХ – на початку ХХ ст. в економічній теорії набув розвитку новий суб’єктивно-психологічний напрям або маржиналізм. Представники цієї школи будували свої теорії оподаткування на суб’єктивно-психологічних концепціях.

Певний внесок у розвиток теорії податків зробили представники шведської школи – К. Віксель і його учень Є. Ліндаль. Віксель розглядав податки не ізольовано, як це робили представники маржиналістської теорії, а як засіб фінансування державних видатків і говорив про це так: “Я застосовую сучасну концепцію граничної корисності та суб’єктивної вартості до суспільних послуг і податків індивідуальних осіб на ці послуги.”<sup>28</sup>

Віксель К. пов’язував податкові принципи з формою податкового управління, чого не зробив до нього жоден дослідник природи податків. У працях Є. Ліндаля податки розглядаються як своєрідна плата за державні суспільні послуги. Так само, як і К. Віксель, він вважав, що головною проблемою оподаткування є досягнення справедливості.

Теорія податків, вписана в концепцію добробуту та справедливості, найбільш повно розкривається в працях англійського економіста А.С. Пігу. На його думку, справляння податків проходить поза ринковими відносинами і не може використовувати в оподаткуванні поняття граничної корисності. Основний принцип щодо податків за А. Пігу – принцип найменшої сукупності жертви.<sup>29</sup>

При розкритті сутності податків не можливо не зупинитись на поглядах основоположника російської фінансової науки І.Х. Озерова. У своїй фундаментальній праці “Основы финансовой науки”

<sup>27</sup> Сакс Дж. Рыночная экономика в России / Пер. с англ. – М.: Экономика, 1994. – С. 340.

<sup>28</sup> Озеров И.Х. Основы финансовой науки. – М.: В.Н., 1917. – С. 42-64.

<sup>29</sup> Пігу А. Экономическая теория благосостояния. Т.1. / Пер. с англ. – М.: Прогресс, 1985. – С. 512.



він відзначає, що "...податки – це обов'язкові платежі, що сплачуються підданими держави для виконання покладених на неї функцій...". Озеров І.Х. влучно назвав реорганізацію податків переважанням податків на другій вазі іншими важелями.<sup>30</sup>

Дальшого розвитку теорія податків набула в поглядах представників кейнсіанської школи. Дж. Кейнс розробив принципово нову теорію податків, спрямовану на державне регулювання економіки в умовах ринкових відносин. Це регулювання здійснюється за допомогою різних економічних інструментів, в тому числі податків, які Кейнс розглядає як "вбудовані механізми гнучкості", що амортизують кризові явища і рівномірно розподіляють податковий тягар в залежності від доходів.<sup>31</sup>

Ідеї Дж.М. Кейнса дали початок новим методам теоретичного дослідження, що вписувались в концепцію "ефективного попиту". Це дозволило вмонтувати рух податків в рух макроекономічних показників.

До 70-х років ХХ ст. основну більшість ринкових теорій податків склали кейнсіанські положення. Проте у 70-ті роки розвиток виробничих відносин в країнах з ринковою економікою виявив суперечності кейнсіанських методів дослідження теорії податків та методів державного втручання. На зміну кейнсіанських та посткейнсіанських поглядів на суть та функції податків проходить неокласична теорія, одним із напрямів якої є неоконсерватизм. До представників цієї течії можна віднести американських економістів М. Уейденбаума, А. Вернса, Г. Стайна, У. Фелнера, Г. Уоліча, А. Лаффера; англійських – К. Джозефа, Дж. Хау, А. Селдона. На теорію податків вони дивляться з позицій скорочення "державного тягара" – податки повинні сплачувати ті особи, які одержують від держави суспільні товари та послуги.<sup>32</sup>

Трансферти населенню з державного бюджету мають бути формою повернення податків. Податки, які сплачують підприємці, ведуть до зростання витрат виробництва, інфляції, зниження продуктивності праці. Тому, на думку неоконсерваторів, необхідно звільнити приватну активність та ініціативу від державного податкового тягара.

Найбільшу популярність у фінансовій літературі неокласиків отримала податкова концепція А.Лаффера. Він обгрунтував і гра-

<sup>30</sup> Озеров І.Х. Основи фінансової науки. – М.: В.Н., 1917. – С. 68.

<sup>31</sup> Кейнс Дж. Обшая теория занятости, процента и денег. – М.: Прогресс, 1978. – С. 278.

<sup>32</sup> Крисоватий А.І. Оподаткування і ринок: умови та можливості поєднання. – Тернопіль: Видавництво Карп'юка, 2000. – С. 36.

фічно дослідив залежність між прогресивністю оподаткування, доходами бюджету і обкладеною податками частиною національного виробництва.

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 економістів колишнього СРСР Андрюшенка В.Л., Лушина С.І., Суторміної А.Н., Соколова В.О., Русакової Ю.А., Федосова В.М. та ін. Перехід від марксистсько-ленінських догматичних постулатів до науково-об'єктивних основ пізнання фінансової 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 вони не мають ні елементів конкретного еквівалентного обміну, ні 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 фіска суспільні наслідки. Тому податки варто розглядати не просто як економічну категорію, а як суспільно-соціальну.

Суспільна ціна податків вимірюється втратою частини особистого добробуту конкретними платниками з переміщенням цієї частини через бюджет до всього населення держави. Еволюція фінансового знання про суспільний характер податків нерозривно пов'язана з теоретичною концепцією державних 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 спожив-

вачами 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 та існують з моменту виникнення податків. Але конкретні прояви їх рис пов’язані з умовами суспільного розвитку. Тому пошук основних 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 вище перераховані аспекти відбувається залежно від податкової політики, що носить суб’єктивний характер.

Податкові відносини поєднують у 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 в 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.

Одним із найважливіших моментів якого було б варто навчитися Україні, при переході до ринку, є чітке ведення 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 фіскального 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 Дж. Саксом, а саме: 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. Корегуючі податки за Пігу є досить ефективним й відносно простим методом централізації валового внутрішнього продукту в руках держави. Побудова системи оподаткування базується на тому, що будь-якому податку, окрім чисто фіскальних рис, притаманні зовнішні для фіску соціально-економічні ефекти. Тим самим держава, суб’єктивно проводячи оподаткування, може регулювати проходження економічних і соціальних процесів у потрібній траєкторії без врахування поглядів і побажань податкоплатників.

На відміну від розуміння податку як примусу, накладеного на законослухняних 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.

В розумінні податку відбувається певний перехід – 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 податкоплатників 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 думки й законослухняної діяльності, але 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 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 умовах переходу до ринкової економіки повинні використовуватись не тільки як джерело одержання доходів бюджету, але й як важливий інструмент фінансового регулювання економіки. В цих умовах особливої актуальності набувають дослідження теоретичних, методологічних і прагматичних підвалин податкової політики та формування податкової системи в соціально-орієнтованій державі.

Податкова політика – це діяльність держави у сфері встановлення, правового регламентування та організації справляння податків і податкових платежів у централізовані фонди грошових ресурсів держави. Формуючи свою податкову політику, держава шляхом збільшення, або скорочення державної маси податкових надходжень, зміни форм оподаткування та податкових ставок, тарифів, звільнення від оподаткування окремих галузей виробництва, територій, груп населення може сприяти зростанню чи спаданню господарської активності, створенню сприятливої кон'юнктури на ринку, умов для розвитку пріоритетних галузей економіки, реалізації збалансованої соціальної політики. Використовуючи ті чи інші податкові пільги, держава регулює пропорції в економічній структурі виробництва й обміну, пропорції у розвитку продуктивних сил.

Організація оподаткування справляє значний вплив на реалізацію суспільного продукту, темпи нагромадження капіталу і технічного оновлення виробничого потенціалу держави.

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 Парето, оптимальною вважається всяка 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 Парето 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 податкоплатників без погіршення фіскальних інтересів держави і послаблення соціального захисту громадян-виборців.

Дослідження теоретичних постулатів оподаткування необхідно, на нашу думку, проводити в контексті розгляду парадигми економіки добробуту. Адже оптимізація податкової політики на основі парето-оптимальних підходів виступає стандартною проблемою економіки добробуту. Такий підхід визначає (за допомогою наявних у державі засобів та інформації), яким є набір парето-ефективних податкових структур, тобто таких структур, за допомогою яких можливо досягти вищого добробуту, не знизивши рівень добробуту іншого. Він, таким чином, намагається зробити вибір з-поміж багатьох парето-ефективних податкових структур, використовуючи функцію соціального добробуту, яка є сумарним вираженням відношення суспільства до питання добробуту різних індивідів. Перевагою цього підходу є те, що він відокремлює питання ефективності від ціннісних уявлень. Майже всі погодяться, що податкова структура, при якій кожен був би в кращому становищі (або дехто підвищив би свій рівень добробуту, не знизивши при цьому рівня добробуту інших) була б відразу прийнята. З іншого боку, нам часто доводиться вибирати серед декількох альтернативних податкових систем, жодна з яких не є парето-домінантною; в рамках однієї податкової системи добробут бідних може поліпшуватися, а багатих – погіршуватися. Але чи є вигоди для бідних досить значними, щоб виправдати втрати багатих? Відповідь залежить від ціннісних суджень, які можуть бути різними у кожної мислячої людини.

Економісти скористалися двома специфічними функціями суспільного добробуту: утилітаристською (суспільний добробут дорівнює сумі корисностей індивідів) та роулсіанською (суспільний добробут дорівнює корисності найменш забезпеченого індивіда). Користуючись функцією суспільного добробуту, можна сказати не лише те, наскільки із зростанням доходу мають зростати податки, а й те, наприклад, чи слід дозволяти і за яких умов слід дозволяти збільшення соціальних відрахування на медичні видатки.

Традиційно утилітаризм обґрунтовував прогресивне оподаткування, при якому індивіди із більшими доходами та кращим майновим станом оподатковувалися за вищими нормами, ніж бідніші. Відповідно до положень утилітаризму податки мають бути такими, щоб гранична корисність доходу – втрата у корисності, спричинена віддачею індивідом гривні, – була однаковою для всіх індивідів. Якщо гранична корисність доходу першого індивіда більша, ніж у другого, то зменшення оподаткування першого на гривню і збільшення податку другого на гривню підвищує сумарну корисність (суспільний добробут), оскільки збільшення корисності першого перевищує втрату корисності другого. Оскільки позбавлення багатого індивіда гривні спричиняє меншу втрату його добробуту, ніж позбавлення гривні бідної особи, утилітаризм, теоретично обґрунтовує наявну базу для прогресивного оподаткування.

Але цей аргумент не враховує того, що доходи індивідів залежать від їхньої праці (трудових зусиль), і тому підвищення норми податку для тих, хто заробляє більше, призведе до зменшення їхніх трудових зусиль. Таким чином, можна вважати, що підвищення норми податку на практиці зменшує податкові надходження держави, або, що втрата граничної корисності індивіда на одну гривню, за рахунок сплати податків, може бути досить значною. Попередній аргумент, інакше кажучи, означав, що дохід не залежатиме від оподаткування; тепер загальновідомо, що така залежність існує.

Якщо так, то утилітаризм вимагає порівняння втрати корисності від зростання податку та здобутку надходжень. Вимагається, щоб відношення зміна корисності / зміна надходжень було однаковим для всіх індивідів. Якщо певна група індивідів має дуже еластичну пропозицію праці (тобто зростання норми податку значно зменшує пропозицію праці), то зростання норми прибуткового податку для цієї групи принесе відносно незначну виручку, тому вони не мають нести тягар такого значного податку.

Окремі економісти та науковці вважають утилітаристський підхід недостатньо егалітарним, таким, що недостатньо зважає на

чинник рівності. Необхідно згадати точку зору Дж. Роулса, згідно з якою суспільство мусить зважати лише на добробут найменш забезпеченого індивіда і планувати податкову систему (та інші соціальні програми) так, щоб максимізувати його добробут. Ця функція суспільного добробуту, що максимізує добробут найменш забезпеченого індивіда, має деякі прості та безпосередні втілення в податковій політиці: підвищення норми податку на індивідів (відмінних від найменш забезпечених) до межі, де податкові надходження максимізуються. Це не обов'язково означає те, що дуже багаті індивіди мають сплачувати 80% чи навіть 90% свого доходу або те, що граничні норми податку мають завжди зростати разом з доходами. Може виявитися, що особи з високими рівнями доходу мають пропозицію праці, значно чутливішу до змін норми податку, ніж індивіди з середнім рівнем доходу. Дехто сумнівається в тому, що навіть роулсіанський критерій є недостатньо егалітарним. Зміна в податковій політиці, яка веде до підвищення добробуту однієї особи, не ображаючи іншого індивіда, в тому числі найменш забезпеченого, може все-таки бути соціально небажаною, якщо особа, рівень добробуту якої підвищується, є, скажімо, особливо багатою. З цієї точки зору сама нерівність в оподаткуванні є соціальним злом або породжує соціальне зло. Відмінності між рівнями достатку можуть, наприклад, створювати суспільну напруженість. Нерівність розподілу, що декларується визначеною податковою політикою, призводить у багатьох політичних ситуаціях до нерівності розподілу політичної влади, а це, у свою чергу, може давати переваги заможнішим за рахунок бідніших.

Проявом на практиці податкової політики, яка проводиться в тій чи іншій державі і формується відповідними державними структурами виступає податкова система країни. За економічним змістом податкова система – це сукупність встановлених у країні податків та обов'язкових платежів, що надходять у бюджети різних рівнів бюджетної системи. Не дивлячись на різноманітність існуючих у світі податкових систем, існує ряд принципів, які визначають науковий підхід до характеристики внутрішньої сутності і суспільного призначення даного поняття.

Побудову і функціонування оптимальних податкових систем необхідно розглядати під кутом зору відповідності таким принципам:

1. Принцип вигоди і адміністративної зручності, що наголошує на тому, щоб втрати добробуту в результаті сплати податків були співмірні для платників з тими вигодами, котрі вони отримують за рахунок фінансованих з податкових надходжень потреб і сус-



пільних благ. Суть адміністративної зручності полягає в тому, що податкова система має бути максимально зручною для платників і для державних структур з точки зору змісту податкової роботи і податкового законодавства, механізму збирання податків та контролю над податковими процесами. Причому на організацію справляння податків необхідно витратити якомога меншу суму податкових надходжень.

З принципу вигоди і адміністративної зручності випливає, що державна діяльність у формі забезпечуваних державною службою послуг і суспільних благ має певну ціну, котра приймає форму податку. Ці “податкові” ціни одержали назву “ціни по Ліндалю” (за ім’ям шведського економіста Еріка Ліндаля, який вперше теоретизував це положення. Подібно до будь-якого ринку, рівновага при обміні “податки – блага” виникає в тому випадку, якщо податкові затрати на одиницю фінансованих державою суспільних благ та трансфертних платежів здійснюються з граничною вигодою для кожного споживача державних благ, платника податків.

2. Принцип платоспроможності. Цей принцип декларує, що тягар оподаткування повинен розподілятися згідно з платоспроможністю податкоплатника (розміру доходу, обсягу споживання, вартості майна, тощо). З принципом платоспроможності пов’язані питання горизонтальної і вертикальної рівностей в оподаткуванні. Горизонтальна рівність передбачає, що податкоплатники з однаковою платоспроможністю і податковою базою доходів чи майна сплачують однакові суми податків протягом певного періоду часу. Теоретико-методологічну базу для принципу горизонтальної рівності створював утилітаризм. Маючи однакову функцію корисності, індивіди з однаковим доходом мають підлягати однаковому оподаткуванню. Припустімо, що один індивід сплачує вищий податок, ніж інший з таким самим рівнем доходу. З причини зменшення граничної корисності гранична корисність його доходу була вищою, ніж у іншого. Збільшення податку для індивіда з низькою нормою податку викликало б меншу втрату його корисності, ніж було б підвищення корисності від зниження податку для індивіда з високою нормою податку. Знову цей аргумент міг би бути правильним лише тоді, якби це не впливало на дохід. Але вплив на дохід існує, тому аргумент більше неможливо вважати актуальним.

Вертикальна рівність досягається в тому випадку, коли платники податків з різною платоспроможністю і різним майновим станом сплачують різні по величині суми податків, що диференціюються відповідно до певних етичних принципів соціальної справедливості.

У той час, як принцип горизонтальної рівності проголошує, що ставлення до відносно ідентичних індивідів повинно бути однаковим, принцип вертикальної рівності вказує, що деякі індивіди можуть, а відтак повинні сплачувати більші податки, ніж інші.

При формальній рівнозначності принципів вигоди і платоспроможності добре помітно, що принцип вигоди носить більш суб'єктивний характер. Справа в тому, що поняття вигоди і справедливості в оподаткуванні є відносним: те, що здається правильним і справедливим для одного платника, виглядає протилежним для іншого. Взагалі не існує і не може існувати податкової системи, котра б задовольняла усіх громадян, податкоплатників і державу в цілому одночасно. Суб'єктивний фактор – дуже важливий компонент теорії оподаткування. Навколо суб'єктивної мотивації явищ і процесів державних фінансів розвинувся навіть окремий напрямок фінансового знання – фіскальна соціологія.

У зв'язку з тим, що принцип платоспроможності більш об'єктивний, він піддається кількісному виміру, особливо стосовно вертикальної рівності в оподаткуванні. Для вимірювання й оцінки даного положення використовується діаграма Лоренца і коефіцієнт Джіні. Діаграма Лоренца дозволяє зробити своєрідну паралель між податковими надходженнями до бюджету держави і сумарною величиною податкоплатників. Ідеально бажаним є той випадок, коли певна кількість платників, наприклад 20 відсотків від загальної величини, сплачують до бюджету відповідно двадцятивідсотковий розмір податкових надходжень (на рисунку це пряма лінія). Дійсний стан розподілу доходів і податкових зобов'язань, що існує на даний момент у тій чи іншій державі відображає крива лінія (рис. 1.2.1).

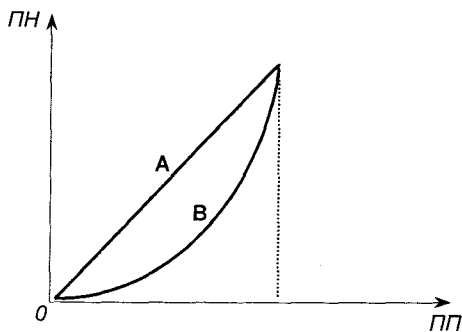


Рис. 1.2.1. Діаграма Лоренца

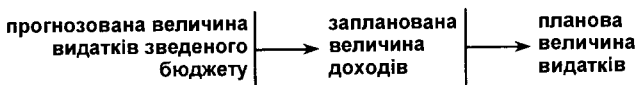
Коефіцієнт Джіні вимірює ступінь нерівномірності розподілу доходів і податкових зобов'язань шляхом вирахування відношення між кривою Лоренца, яка виражає дійсний стан розподілу доходів та податкових зобов'язань, і ідеально рівномірним, бажаним розподілом.

$$\text{Коефіцієнт Джіні} = \frac{\text{Площа А}}{(\text{Площа А} + \text{Площа В})}$$

Очевидно, що чим більше крива Лоренца відхиляється вниз, тобто чим більше вона вигнута, тим більша нерівномірність розподілу доходів і податкових зобов'язань, одним із факторів якого є оподаткування.

3. Принцип визначальної бази. В основу побудови певної податкової системи повинна бути покладена економічна доктрина держави. Економічна доктрина держави може базуватись на одному із напрямків економічної думки – класичному і неокласичному, кейнсіанському і посткейнсіанському, марксистському і немарксистському. Кожний напрям економічної теорії передбачає свою модель економічної, фінансової і податкової політики. Проте суть не стільки в положеннях самої теорії, скільки в її наявності. Визначивши свою економічну доктрину на основі того чи іншого напрямку теорії, держава розробляє стратегію і тактику досягнення поставленої мети.

Виходячи із вибраної соціально-економічної доктрини держави, в країні повинен формуватись середній рівень оподаткування, тобто та частина валового внутрішнього продукту, що перерозподіляється через бюджет з допомогою податків та податкових платежів шляхом побудови конкретної податкової системи. Проявом на практиці соціально-економічної доктрини держави виступає прогнозована величина видатків бюджетів. Якраз дана прогнозована (але ні в якому разі не запланована) величина і виступає визначальною базою для встановлення норми оподаткування в державі. У бюджетному плануванні, і зокрема при плануванні податкових надходжень, повинна простежуватися чітка послідовність:



Коли уважно проаналізувати норму оподаткування, наприклад, у скандинавських країнах і в Сполучених Штатах Америки, то можна зробити висновок про те, що норма оподаткування в скандинавських країнах майже у два рази перевищує цей показник у США. Проте суттєвого впливу на економічний прогрес і середньорічні

величини приросту валового внутрішнього продукту (приріст ВВП у Швеції, як і в США, коливається від 3-х до 6-ти відсотків щорічно) норма оподаткування не чинить. Політика соціального захисту у скандинавських країнах спонукає до підвищення норми оподаткування. Але таке підвищення базується на граничній корисності обов'язкових платежів, і втрата соціального добробуту конкретного громадянина-податкоплатника при обміні “податки – блага” зводиться до мінімуму.

Разом з тим необхідно констатувати і той факт, що не завжди підвищення норми оподаткування в країні призводить до збільшення величини податкових надходжень до казни держави. Широке розповсюдження при аналізі оптимальної норми оподаткування одержала теорія відомого американського економіста А. Лаффера. Крива Лаффера, що є наріжним каменем даної теорії, базується на спостереженні, що коли висота податкових ставок досягає певного критичного рівня, подальше підвищення норми оподаткування спричинює не збільшення, а, навпаки, зменшення податкових надходжень. Зв'язок між висотою оподаткування і податковими надходженнями залежить від податкової бази, тобто об'єкта оподаткування. Тому Лаффер досліджував даний зв'язок з допомогою показника еластичності податкової бази, який вимірюється як відношення відсоткової зміни величини об'єкта оподаткування до відсоткової зміни норми оподаткування, тобто податкових ставок, які застосовуються до даного об'єкта (бази) податку:

$$E_t = \frac{\Delta B / B}{\Delta T / T} = \frac{T \Delta B}{B \Delta T},$$

де  $E$  – еластичність податкової бази;

$B$  – вартісний вимір податкової бази (об'єкта оподаткування);

$T$  – норма оподаткування;

$\Delta B$  – приріст, або відсоток збільшення податкової бази;

$\Delta T$  – приріст, або відсоток збільшення норми оподаткування.

На величину податкових надходжень впливає і таке явище, як ухилення від сплати податків (рис. 1.2.2). Надмірне підвищення норми оподаткування веде до збільшення доходів тіньової економіки і згорання легального бізнесу, а заодно і скорочення податкової бази.

Відкриття Лаффера якраз і полягає в тому, що по мірі зростання податків, тобто норми оподаткування, податкова база стає більш еластичною, що якраз і зумовлює, починаючи з певного рівня висоти оподаткування, зменшення надходжень до бюджету за рахунок скорочення податкової бази і ухилення від сплати податків.

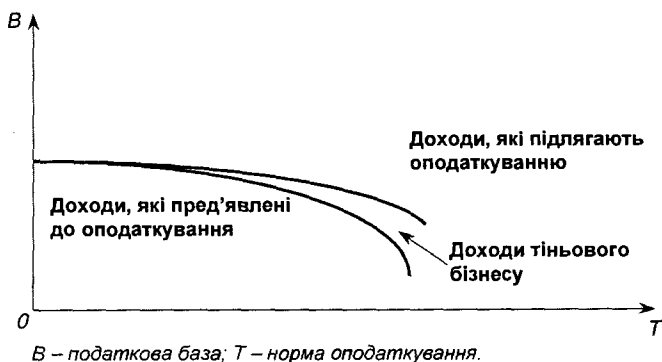


Рис. 1.2.2. Залежність ухилення від норми оподаткування

В соціально орієнтованій державі ринкового типу досить важлива увага приділяється ефективності використання податкових надходжень. На макрорівні суми сплачених податків і податкових платежів для всіх податкоплатників 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.

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:

$$K_c = \frac{СБТП}{ПН},$$

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%.

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 оподаткування в державі, а на ефективність використання податкових надходжень на умовах граничної корисності таких платежів для конкретних податкоплатників.

Досягнення наук про людину, як соціальну біологічну істоту перенесені в сферу державних фінансів, дали змогу поставити перед фіскальними знаннями нову проблему – вивчення платника податків як особистості; пізнання мотивів індивідуальних прагнень з метою пояснення, прогнозування та регулювання його поведінки. У реальному процесі оподаткування ідеальні вимоги економічної гармонії, фіскальної достатності та соціальної справедливості неминуче порушуються, з одного боку, через недосконалість податкового законодавства, а з іншого – внаслідок фетишистських намірів платників. І ступінь такого порушення, тобто міра ухилення від сплати податків в кожній державі визначається суперечливим співвідношенням між лібералізмом, якого добиваються суб'єкти господарювання, з його фетишистськими намірами, моральною етикою

бізнесмена – платника податків та державним порядком, що існує на даний час в суспільстві. Цей постулат і пояснює фіскальну ситуацію в Україні, де брак державного порядку при майже повній відсутності моральної етики платників податків породжує масовий опір фіску та обхід податків.

Суттєво покращити стан державних фінансів в Україні можливо тільки шляхом послідовного і комплексного реформування соціально-економічних процесів у суспільстві, і, як було сказано вище, в першу чергу вдосконаленням податкової політики та чинного податкового законодавства. Причому реформи у цій царині повинні проходити не хаотично і спонтанно за бажаннями можновладців, які знаходяться при владі, а відповідно до певної доктрини держави, яка базується на певній науковій парадигмі фінансового забезпечення ринкового державотворення.

Безперечно, у нашій фінансовій системі є певні здобутки, які дозволяють її елементам нормально функціонувати. Проте є незліченна кількість проблем, які потрібно вирішувати, і тим самим вдосконалювати податкову політику держави.

### 1.3. ФІНАНСОВІ ШКОЛИ ТА ЛОГОС ТЕОРІЇ ОПОДАТКУВАННЯ

Податкова політика існує в суспільстві майже тисячу років, але й досі питання сплати податків лишається вкрай важливими як для державної влади, так і для населення, оскільки оподаткування стосується майже кожного члена суспільства, будь-якої родини. У цьому контексті не можна не згадати крилатих слів американського політика Б. Франкліна (1706-1790 рр.): “У світі не можна уникнути двох речей: смерті й податків”. Надвисокі податки ведуть до зубожіння населення, згортання господарської діяльності, перешкоджають економічному зростанню і процвітанню країни. Непосильні податки були причиною багатьох соціальних конфліктів, занепаду цілих цивілізацій. Проте міністр фінансів Франції у 1792 р. зазначив: “Народ ніколи не відмовляється платити розумних податків: розумних у їхньому використанні й розумно обтяжливих”. Тому головним питанням у процесі розбудови податкової системи є визначення того оптимального рівня оподаткування, який відповідав би соціально-економічним інтересам держави і був прийнятний для суб’єктів господарювання і населення.<sup>33</sup>

<sup>33</sup> Демиденко Л.М. Розвиток теорії оподаткування вченими заходу // Фінанси України. – 2004. – № 5. – С. 111.

Проблеми оподаткування посідали вагоме місце у працях філософів, державних діячів, науковців, економістів різних епох. Фома Аквінський (1226-1274 рр.) визначив податки як дозволена форму пограбування. Ш. Монтеск'є (1689-1755 рр.) вважав, що ніщо не потребує стільки мудрості й розуму, як визначення тієї частини добробуту, котру у підданих збирають, і тієї, котру залишають їм. А один із основоположників теорії оподаткування Адам Сміт (1723-1790 рр.) зазначав, що "...податки для тих, хто їх сплачує, – ознака не рабства, а волі".<sup>34</sup>

Сьогодні найбільш поширеною є точка зору, що податок – це плата суспільства за виконання державою її функцій, що має форму відрахування частини вартості валового національного продукту на загальносуспільні потреби.

Зв'язок податків з необхідністю фінансового забезпечення функціонування держави віддзеркалився на теорії оподаткування. Спочатку вона формує уявлення про податки як засіб, до якого вдаються у випадках, коли вітчизна в небезпеці. Останні трактуються як плата, що вноситься кожним на захист країни. Але у часи Середньовіччя (XV-XVI ст.) державні доходи ще не відокремлювались від особистого майна короля, тому і викликали протест з боку прихильників недоторканості приватної власності. Визнання їх як постійних платежів було проблематичним. Такими поглядами відзначались ранні італійські автори, а також представники школи меркантилістів (наприклад, Ж. Боден).

Пізніше населення змирилось із податками, які почали перетворюватись на звичний дохід держави.

Точка зору Прудона полягала в тому, що податок – це обмін. Держава не повинна втручатися в діяльність, відведену приватній ініціативі. Але є ряд благ, виробництво яких не можуть взяти на себе приватні особи, їх виробляє суспільство, вони складають спеціальність держави, і задля них існують податки. За цією теорією держава – це вже не тільки суд, поліція, дипломатія й армія. Вона являє собою ще й орган, який своєю діяльністю повинен задовольнити колективні потреби населення.

Німецький вчений Гок пропонує розглянути податки з іншого боку – як необхідність. Він по-новому розглядає роль держави. За Гоком держава – це атмосфера, що завжди оточує і впливає на нас благодатним чином, коли ми навіть не бачимо її присутності. Цей

---

<sup>34</sup> Сміт А. Исследования о природе и причинах богатства народов. – М.: Издательство социально-экономической литературы. – 1962. – С. 365.



перехід до нової ролі держави зумовив висновок про те, що податки зовсім не є платою за послуги державі. Люди сплачують податки, виконуючи обов'язок, задля збереження того великого цілого, до якого належить платник. Таким чином, почавши з фіскального договору, Гок усе ж визначає, що податки не є платою за послуги, а чимось більшим, у чому втілюється участь кожного в житті цілого, держави, яка має самостійну цінність і складає вищу форму людської організації.<sup>35</sup>

Л. Штейн, Шефле, А. Вагнер, Кон, Шалл підкреслюють етичний бік податків, моральний зв'язок між державою і особистістю, підкорення приватного господарства ідеї державності і, тим самим, ідеї податку.

Французькі автори (Леруа-Больє, Стурм), навпаки, згадують про податки тільки як про засіб покриття потреб держави, бюджетний засіб, не розглядаючи їх з моральної точки зору.<sup>36</sup>

У XVI ст. виходить праця Ж. Бодена “Фінанси – нерви держави”, в якій визначаються головні джерела доходів держави, такі як мито, котре стягується із ввезених до країни товарів, та домени – державне майно, що приносить дохід, зокрема земля, ліси, право на володіння приватною власністю, капітал, який належить уряду. На думку Ж. Бодена, податки треба застосовувати лише в надзвичайних випадках. Він вважав їх небезпечним засобом, що спричинює народне невдоволення. Уперше Ж. Боден запропонував поділяти податки на прямі та непрямі, що на той час мало прогресивне значення. І, незважаючи на те, що ця класифікація втратила економічний сенс, вона ще досить широко використовується в сучасних науково-практичних роботах для розмежування податків на доходи і майно (як прямі податки) й податків на споживання, які встановлені у вигляді надбавок до ціни товарів та послуг (непрямі податки)<sup>37</sup>.

У XVII ст. англійські філософи-економісти Т. Гоббс та Д. Локк приділили увагу окремим питанням оподаткування. Томас Гоббс наголошував на винятковому праві королівської влади обкладати податками населення, називаючи їх ціною громадського спокою, застерігав зберігати помірність та рівномірність у розділі податків, віддаючи перевагу непрямим податкам. Д. Локк уперше привертає увагу до думки про доцільність розвитку прямого оподаткування.

<sup>35</sup> Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 1996. – С. 192.

<sup>36</sup> Федосов В.М. Современный капитализм и налоги (Вопросы методологии и теории). – К.: Вища школа, 1987. – С. 132.

<sup>37</sup> Демиденко Л.М. Розвиток теорії оподаткування вченими заходу // Фінанси України. – 2004. – № 5. – С. 112.

У Німеччині в XVII-XVIII ст. набув поширення меркантилізм, який вивчав державне господарство й дістав назву камералізм. Представники цього напрямку Л. фон Секендорф (1626-1692 рр.), Й. Юсті (1717-1771 рр.), Д. Зонненфельс (1733-1817 рр.), міністр фінансів Австрії, розглядали питання наповнення королівської скарбниці, здійснення фіскальної політики. Л. фон Секендорф уперше висловив ідею про зв'язок народного господарства, добробуту й податкоспроможності населення. Як зазначає український вчений, проф. В.Л. Андрущенко, “камералістам по справедливості треба віддати честь і шану за започаткування проекту німецької соціальної держави, вірець якої привертає увагу державних діячів і наукової громадськості України”.<sup>38</sup>

Друга половина XVIII ст. минула під впливом ідеологів французької революції Ж. Монтеск'є, Ж.-Ж. Руссо, Е. Канта. На базі їхніх філософських концепцій сформувалась наукова школа фізіократів, відомими представниками якої став Ф. Кене, А. Тюрго, О. Мірабо. У їхніх дослідженнях розглядалися питання про справедливість оподаткування, перекладання податкового тягаря, про джерела доходів держави, визначення частки участі кожного громадянина у видатках держави, інші проблеми теорії податків. Вони відстоювали ідею єдиного податку на землю<sup>39</sup>.

Тоді ж формується англійська класична школа політекономії, яка започаткувала дослідження основних принципів оподаткування і податкової системи, що не втратили своєї актуальності й сьогодні. Основоположником західної фінансової науки і податкової теорії зокрема справедливо вважають англійського економіста А. Сміта, котрий у своїй роботі “Дослідження про природу та причини багатства народів” визначив три джерела доходів: землю, працю, капітал, які забезпечують державне господарство фінансовими ресурсами.<sup>40</sup>

Актуальним положенням, обґрунтованим А. Смітом, є те, що до платників податків не варто застосовувати репресій, оскільки це може завдати шкоди розвитку промисловості, а держава при цьому втрачає вигоду, яку могла б мати від розширення бази оподаткування завдяки додатковим інвестиціям. Він наголошував, що держава повинна створювати такі податкові умови для капіталу, щоб він не “тікав” з країни. “Капітал, – писав А. Сміт, – обороняє землю, дає

<sup>38</sup> Андрущенко В.Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво // Фінанси України. – 2003. – №6. – С. 35.

<sup>39</sup> Ингрэм Дж. История политической экономии / Пер. с англ. – М., 1891. – С. 70.

<sup>40</sup> Демиденко Л.М., Розвиток теорії оподаткування вченими заходу // Фінанси України. – 2004. – № 5. – С. 113.

роботу. Податок, що призводить до відпливу капіталу з будь-якої країни, веде, таким чином, до зникнення усіх джерел доходів власника та суспільства. Внаслідок перенесення капіталу в іншу країну неминуче зменшуються більшою чи меншою мірою не лише прибуток із нього, а й земельна рента і заробітна плата”.<sup>41</sup> А. Сміт, дотримуючись теорії про непродуктивність державних послуг, усе-таки вважав податок справедливою ціною за сплату послуг державі.

Ще одним із найвідоміших представників англійської класичної політекономії, який багато уваги приділяв фінансовій науці в цілому і податкам зокрема, був Д. Рікардо (1772-1823 рр.)<sup>42</sup>. Він, як і його попередник А. Сміт, усією силою своєї логіки доводив потребу звільнення капіталу від податків або істотного їх скорочення. Особливо гострій критиці Д. Рікардо піддавав непрямі податки. Він наголошував, що вони скорочують споживання, збільшують витрати виробництва, чим суттєво впливають на розмір прибутку підприємств. Слід зазначити, що Д. Рікардо був членом парламенту і тому багато уваги приділяв розробленню податкової політики. Проте Д. Рікардо категорично стверджував, що усі податки – зло, і вони мають лише негативну дію на всі сторони життя суспільства. Пояснював свою точку зору впливом оподаткування на процеси розширеного відтворення, коли зростання податків призведе зрештою до скорочення виробництва.

Згідно з поглядами представників неокласичної теорії (Р. Солоу, М. Фрідмен, Г. Хезліт, Д. Роббінсон, Дж. Мід), яка базується на концепції податкової нейтральності, сучасна (для їх часу) економіка самоналаштовується, а державне втручання допускається лише в певних межах. Податкова політика повинна допомагати збалансувати зростання виробництва, попит і пропозицію, підпорядковуючись ринковому господарству. Так, Дж. Мід, який побудував неокласичну модель, відводив державі лише непрямую роль у регулюванні економічних процесів, вважаючи її дестабілізуючим фактором з обмеженим зростанням витрат. Зовнішні коригуючі заходи повинні спрямовуватися лише на те, щоб усунути перепони, які заважають дії законів вільної конкуренції<sup>43</sup>.

У неокласичній теорії широкого розвитку набули два напрями: теорія пропозиції та монетаризм. Теоретики “економіки пропозиції”

<sup>41</sup> Сміт А. Исследование о природе и причинах богатства народов. – М.: Издательство социально-экономической литературы, 1962. – С. 605.

<sup>42</sup> Петти В., Риккардо Д. Трактат о налогах и сборах. – Петрозаводск: Петроком, 1993.

<sup>43</sup> Харрод Р., Хансен Э. Классики кейнсианства. – Т. 2. – М.: Экономика, 1997. – С. 156.

(А. Лаффер, Р. Мандаль, Дж. Гільдер, М. Фелдстайн, Г. Шмольдерс, М. Бернс, Г. Стайн та ін.) поділяли думку про негативний вплив державного втручання в економіку.

На їх погляд, систематичне втручання держави у господарське життя, її політика доходів, зайнятості, соціального забезпечення справляють руйнівний вплив на економіку. Таке втручання відкидається, а роль держави обмежується здійсненням політики, що сприяє вільній господарській діяльності, а також підтримці необхідного рівня грошової маси, проведенню кредитних заходів, обмеженню соціальних витрат. Прихильники теорії пропозиції категорично відкидають ідею нарощування бюджетних витрат для стабілізації або формування попиту, кваліфікуючи її як чинник дестабілізації економіки і стимулювання інфляції. Не сприймаючи політику бюджетної експансії, вони виступають за збалансований бюджет, оздоровлення фінансів.<sup>44</sup>

Автори теорії пропозиції заперечують ідею використання податків як засобу антициклічної дії на економіку. Прогресивно зростаючий податок на доходи окремих осіб і корпорацій розглядається як перешкода для зростання збережень, а отже, і нових капітальних вкладень, нарощування ділової активності, стійкого економічного зростання. При цьому висувається вимога щодо радикального зниження граничних податків і ставок, скорочення ступеня прогресивності оподаткування доходів. Такі заходи розглядаються як ефективний засіб стимулювання приватної ініціативи, створення сприятливих умов для підтримки ділової активності на основі необмеженого ринкового саморегулювання, розширення інвестицій і оптимального довготермінового темпу економічного зростання. Ключем до вирішення найбільш гострих економічних проблем вважається стимулювання широкої приватної ініціативи та приватного підприємництва, а найважливішим важелем їх стимулювання – зниження податкових ставок і надання податкових пільг-привілеїв корпораціям. Тільки через стихійний ринковий механізм і всіляке підвищення пропозиції, за твердженням прибічників цієї теорії, можна забезпечити ефективне використання ресурсів і стимулювати попит на продукцію. Будь-яке збільшення бюджетних витрат на дані цілі відкидається так само, як і підвищення витрат на соціальні потреби. Бюджетний дефіцит як один із негативних показників стану економіки пропонувалось усунути. При цьому підкреслювалось значення

---

<sup>44</sup> Макконнелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс. – 13-е издание. – М.: Инфра-М, 1999. – С. 157.

економії державних витрат і збалансованості бюджету. Виходячи з існування тісного зв'язку між інфляцією і зростаючими державними витратами, прихильники цієї теорії вважали такий зв'язок подвійним: 1) постійне зростання бюджетного дефіциту тягне за собою монетаризацію державного боргу; 2) вплив податкового тягара на фактори пропозиції (працю, заощадження та інвестиції). Отже, на їх думку, скорочення державних витрат повинно було сприяти боротьбі проти інфляції і в той же час повинно було створити умови для успішного здійснення податкової реформи. Крім того, значне збільшення соціальних витрат – результат економічної політики демократичних партій – означає спрямування більшої частини ресурсів на споживання, зменшує можливість економічного зростання. Тому скорочення державних витрат слід починати, в першу чергу, з витрат на соціальні програми.

Теорія “економіки пропозиції” за допомогою одночасного скорочення податків і державних витрат мала намір вирішити головне завдання: зменшити державне втручання в економіку, уповільнити інфляцію і збільшити темпи економічного зростання. Для боротьби з інфляцією передбачалось використати ще один метод – контроль за зростанням маси грошей в обігу за допомогою політики високого процента.

Проф. А. Лаффер у своїй теорії обґрунтував скорочення граничних податкових ставок.<sup>45</sup> Він наочно показав кількісну залежність між прогресивністю в оподаткуванні і доходами бюджету, створивши параболічну криву, і зробив висновок про те, що зниження податків покращує інвестиційну діяльність приватного сектору. “Фундаментальна ідея, яка лежить в основі кривої ..., – казав він, полягає в тому, що чим вищі граничні податкові ставки, тим сильніше бажання в індивідів буде ухилитись від сплати податків. Люди працюють не для того, щоб платити податки. Чистий за вирахуванням податків дохід дає зрозуміти, “працює дана особа чи відпочиває на пляжі”.”<sup>46</sup> Тому, якщо підприємець не бачить перспектив одержання прибутку або функціонування ринку стикається з посиленою дискримінацією у вигляді більш високих прогресивних податків, то економічна активність падає.<sup>47</sup> У цьому випадку залучення підприємця у виробництво – марна трата часу. Зацікавленість

<sup>45</sup> Теория налогов: Учебник / Н.Е. Заяц. – Мн.: БГЭУ, 2002. – С. 27-29.

<sup>46</sup> Федосов В.М. Современный капитализм и налоги. – К.: Вища школа, 1987. – С. 107.

<sup>47</sup> Кравченко И.А. Налоговые реформы 80-х годов в США: социально-экономические аспекты. – М.: Финансы и статистика, 1989. – С. 9.

господарюючих суб'єктів, на думку Лаффера, є рушійною силою розвитку економіки.

Ріст податкових ставок лише до певної межі супроводжується ростом податкових поступлень до бюджету, після чого цей ріст поступово сповільнюється і навіть відбувається відповідне зниження доходів до бюджету або їх різке падіння. Таким чином, коли податкова ставка досягає певного рівня, падає підприємницька ініціатива, скорочуються стимули до розширення виробництва, зменшуються доходи до оподаткування, внаслідок чого, частина платників податків переходить із легального у тіньовий сектор економіки.

За теорією Лаффера, розвиток тіньової економіки має зворотній зв'язок з податковою системою,<sup>48</sup> тобто збільшує розміри тіньової економіки, легальні і нелегальні ухилення від оподаткування, і як наслідок великі розміри доходів не декларуються. Граничною ставкою, при якій податкові надходження до бюджету зростають, Лаффер вважав 30% суми доходу. А ось коли ставка знаходиться в межах 40-50% доходу, скорочуються збереження населення, що призводить до незацікавленості в інвестуванні в ту чи іншу галузь економіки і до зменшення поступлень до бюджету. І навпаки, зниження податків стимулює розвиток економіки. Це призводить до того, що доходи держави зростають не за рахунок податкової бази, а за рахунок збільшення ставки податку.

Деякими аспектами цієї теорії скористались уряди США при проведенні податкової реформи в 20-60-ті роки ХХ ст., і пізніше, вже з новими доробками, – у 80-ті роки.

У 50-х роках ХХ ст. у США появилась нова теорія в оподаткуванні, яка дістала назву монетаризм. Монетаризм має ряд напрямків та теоретиків (К. Брунер, А. Мальцер, Д. Лейдер та ін.), однак найбільш популярною є версія М. Фрідмана, лідера так званої "чиказької школи". Основним висновком його наукових досліджень є твердження про те, що втручання держави в економіку має бути обмежене грошовою сферою.

Монетаризм поставив під сумнів механізм бюджетного мультиплікатора, в якому зміна податкових ставок і видатків із бюджету забезпечує багатократний приріст національного доходу, а також твердження кейнсіанців про сильний і добре прогнозований вплив бюджетних заходів на стан платіжної спроможності попиту, зайнятості та цін. М. Фрідман та Д. Мейзельман ще в 1963 р. з допомогою прогресивного аналізу намагались довести, що споживчі ви-

---

<sup>48</sup> Пепеляев С.Г. Законы о налогах: элементы структуры. – М.: СВЕД, 1995. – С. 37.

трати мають більш тісний статистичний зв'язок з грошовою масою, ніж з "автономними витратами", до складу яких входить дефіцит державного бюджету.

Згідно з програмою монетаристів, податкова політика не повинна застосовуватись в якості засобу короткострокової стабілізації, тому що в іншому випадку стагфляція стає неминучою.

Розбіжності монетаристів і кейнсіанців з питань ролі держави в господарському житті країни вилились в кінцевому рахунку в зіставлення двох основних інструментів макроекономічного контролю, які використовуються урядовими органами для впливу на кон'юнктуру – грошово-кредитної і податково-бюджетної політики.

Перший тип політики, пов'язаний із впливом центрального банку на величину грошової маси, розцінюється монетаристами як найбільш ефективний і органічно вписаний в систему товарно-грошових відносин. На думку Фрідмана, треба проводити таку грошову політику, яка б створювала умови для підприємницької активності. Для цього грошову масу в обігу слід збільшувати не більше як на 3-5%.

Другий тип політики полягає у застосуванні зміни податкових ставок і в управлінні державним боргом. Вони пов'язують його зі свавіллям урядового апарату та оцінюють як малоефективний для розвитку господарства.

Монетаризм широко практично застосовувався в 70-х роках ХХ ст., коли його використовували уряди Великобританії, США, ФРН та інших країн для боротьби із стагфляцією та слугував теоретичною основою для державних програм грошово-кредитного регулювання економікою.

Їх реалізація хоча і сприяла сповільненню інфляційних процесів, проте прискорила розвиток кризових явищ в економіці.

Повністю покладалися на механізм ринкового саморегулювання економіки і теоретики "раціональних очікувань" (Р. Лукас, Дж. Мут, Р. Берроу, Н. Уоллес, Т. Саржет та ін.). Ця концепція передбачає, що в ході конкуренції вводяться в дію всі важелі саморегулювання, які ефективно самоналаштовують економічну систему і забезпечують її рівновагу. Автори даної теорії не припускали можливості циклічних коливань виробництва. Однак, ігноруючи справжню основу циклічних коливань, вони розглядали їх як результат помилок, що допускаються економічними суб'єктами протягом короткострокового періоду. Причиною можливих помилок вважалась неякісна, викривлена інформація, що заважає правильно оцінити кон'юнктуру і виробити реальні прогнози. Прибічники концепції

раціональних очікувань відкидали державне регулювання економіки, а заходи економічної політики вважали неефективними і безперспективними. Вони орієнтувалися на крайній ступінь абстрагування від реального економічного процесу, про що свідчать рафіновані математичні моделі, побудовані на основі їх концепції. Ці абстракції не відображали в узагальненому вигляді економічну систему з усіма притаманними їй специфічними особливостями і були недостатніми для відповіді на нагальні питання реального економічного процесу. Відхиляючи роль держави в регулюванні економічних процесів, теоретики “раціональних очікувань”, як і прихильники теорії “економіки пропозиції”, обстоюють необхідність надання максимально можливої свободи ринковим регуляторам для впливу на напрями й перерозподіл потоків капіталу.

Таким чином, спільним у поглядах представників першого напрямку дослідження податків є те, що останні можуть виконувати лише фіскальну функцію і, отже, є прямим вирахуванням з чистого доходу, створеного в суспільстві. Це, безумовно, однобічний підхід до визначення природи, ролі і місця системи оподаткування в житті суспільства. Адже природа податків визначена законами відтворення. Як категорія перерозподілу податки залежать, перш за все, від умов зростання або зниження всього сукупного доходу суспільства. Отже, їх не можна пов'язувати лише з формуванням бюджетних ресурсів.<sup>49</sup>

Наприкінці XIX ст. і особливо на початку XX-го ст. з'являється низка нових напрямків дослідження податків, зокрема маржиналізм, або суб'єктивно-психологічна школа. Її представники – англійський економіст У.С. Джевонс (1835-1882 рр.), австрійський учений К. Менгер (1840-1921 рр.) та французький економіст Л. Вальрас (1834-1910 рр.) відстоювали ідею, що основою поведінки людини у господарському житті, або на ринку товарів і послуг, є її суб'єктивно-психологічні оцінки, зокрема прагнення задоволення. Згідно з маржиналістською теорією вартість товару визначається залежно від суб'єктивної корисності, що пов'язана зі споживанням кожного окремого товару, тобто суб'єктивно-психологічними умовами, які створюють вагомий вплив на формування попиту та пропозиції. Ці методологічні й теоретичні постулати у подальшому запозичуються фінансовою наукою для дослідження питань оподаткування. Над розробленням головних положень для обґрунту-

<sup>49</sup> Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. – Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. – С. 114.



вання прогресивності оподаткування на основі принципу платоспроможності працювали такі відомі вчені, як Дж.С. Мілль (1806-1873 рр.), А. Маршал (1842-1924 рр.), А. Пігу (1877-1959 рр.).<sup>50</sup>

В основу принципу платоспроможності покладено ідею про справедливий розподіл податкового навантаження на платників податків. Принцип платоспроможності уперше був визначений Дж.С. Міллем (1848 р.) під час розроблення “Теорії жертвування”. Він зазначав, що кожен громадянин з більшими доходами повинен сплатити більшу частину доходу, ніж громадянин з меншими. В такому випадку загалом буде більше користі для суспільства, аніж тоді, коли на всіх пошириться зростання податкового тягаря. Кожний індивід повинен нести тягар жертви податків, співмірний з величиною його доходів, повинна дотримуватись умова втрати однакової корисності.

Розглядаючи принцип платоспроможності, західні економісти розробили рівні горизонтальної та вертикальної справедливості. Принцип вертикальної справедливості полягає у тому, що платники з більшою платоспроможністю повинні платити більше, ніж платники з меншою. Принцип горизонтальної справедливості полягає в тому, що платники, які мають рівні доходи, повинні сплачувати однакові податки. Цей принцип закладений при визначенні прав платників і недопущенні виявів податкової дискримінації<sup>51</sup>.

Вагомий внесок у розвиток теорії оподаткування зробили представники німецької школи (Л. Штейн, В. Зомбарт). Відповідно до їх теорією податки є виробничим споживанням капіталу. Так, Л. Штейн вважав їх виробничими витратами: “...кожний податок входить у витрати виробництва товарів і таким чином перекладається на всіх споживачів, але державні послуги, збільшуючи продуктивність праці, повертають громадянам сплачений податок”.<sup>52</sup>

Представник італійської фінансової школи Ф. Нітті писав, що “...в усіх сучасних країнах податок переслідують дві цілі: 1) фіскальну; 2) економічну, господарську (заборонну або обмежувальну). У сучасних державних фінансах податки набувають все більшого значення заборонного або обмежувального характеру відносно тих

<sup>50</sup> Демиденко Л.М. Розвиток теорії оподаткування вченими заходу // Фінанси України. – 2004. – № 5. – С. 114.

<sup>51</sup> Демиденко Л.М. Розвиток теорії оподаткування вченими заходу // Фінанси України. – 2004. – №5. – С. 114.

<sup>52</sup> Федосов В.М. Современный капитализм и налоги. – Киев: Вища школа, 1987. – С. 107.

форм виробництва та обміну, які визначаються шкідливими, і заступницького стосовно таких, які вважаються корисними”.<sup>53</sup>

Значну роль у розвитку теорії оподаткування відіграли представники шведської школи. Маємо на увазі насамперед Кнута Вікселя (1851-1926 рр.), який уперше застосував та науково обґрунтував роль податків у підвищенні суспільного добробуту. Він уперше розглянув податки не відокремлено, а в тісному взаємозв'язку з державними витратами на вигідні суспільству заходи. До його заслуг слід віднести те, що він заклав основи справедливого оподаткування відповідно до принципу еквівалентності між сумою сплачених податків і отриманими суспільними благами й послугами. Дослідження К. Вікселя в галузі оподаткування були спрямовані на досягнення рівності усіх громадян перед законом, зростання економічного добробуту й мирного співіснування. Новим принципом справедливого оподаткування Віксель вважав корисність податків та досягнення еквівалентності між сумою вилучених податків та одержаними від держави послугами. Віксель вважав за доцільне розширити державний сектор із метою забезпечення послугами населення з низькими доходами.

Дуже важливим є те, що Віксель, розглядаючи предмет фінансової науки, концентрує увагу на проблемі справедливого розподілу загальної суми податків, яка необхідна для фінансування передбачених бюджетом витрат. Податки, за його твердженням, не повинні порушувати добробут окремих соціальних груп, якщо за рахунок державних послуг добробут окремих верств населення не підвищується, то вони мають бути звільнені від податків. У цілому теоретичні висновки мали великий вплив на розвиток науки про оподаткування і створення сучасної шведської податкової моделі.<sup>54</sup>

Найбільш відомим послідовником К. Вікселя слід вважати Е. Ліндаля (1891-1960 рр.), який у своїх працях найбільшу увагу приділяв теорії рівноваги. Проте досягнення рівноваги він ставить у залежність від розподілу політичних сил у державі. Більшість західних економістів критикують такі, дещо утопічні ідеї Ліндаля.<sup>55</sup> Російські фінансисти (В. Твердохлебов, Н. Тургенєв, Г. Озеров, І. Кулішер) розглядали податки як знаряддя економічних і соціальних реформ з метою перерозподілу майна, підтримки

<sup>53</sup> Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 1996. – С. 169

<sup>54</sup> Демиденко Л.М. Развитие теории оподаткування вченими заходу // Фінанси України. – 2004. – №5. – С. 115.

<sup>55</sup> Там само. – С. 115.

одних форм господарювання та розвитку інших. Незважаючи на те, що їх податкові теорії мали суто прикладний характер (вони обмежувалися вивченням способів мобілізації фінансових ресурсів для утримання держави), в них були враховані закономірності розвитку товарно-грошових відносин і міжнародні тенденції формування основ ринкового господарювання. Рекомендації цих учених використовувалися при виробленні заходів щодо зміцнення фінансового господарства країни. Окремі російські фінансисти, наприклад Соболев М.Н.,<sup>56</sup> визнаючи певний вплив податкової політики на економічні процеси, підкреслював, що це не означає доцільність її використання щоразу, коли виникає необхідність досягти певних цілей в економіці.

Свою позицію автор аргументував тим, що, по-перше, податкова політика не є єдиним фактором, який впливає на економіку. Наприклад, завдання стимулювання заощаджень можна вирішувати не лише за допомогою податкового механізму, а й шляхом проведення відповідної кредитної політики. По-друге, наука не може точно визначити, до яких наслідків призведе та чи інша дія держави в галузі податків. Це зумовлено тим, що економічна система знаходиться в постійному розвитку. Знання, одержані про неї в минулому, на даний момент можуть знецінитися тією чи іншою мірою, що сприятиме неоднозначному тлумаченню економічних процесів у теоретичних дослідженнях. Звідси – різні точки зору на конкретні заходи у сфері податків. По-третє, податкова політика, порівняно з іншими методами впливу на виробництво, має певну неповороткість. Це пов'язано із законодавчим затвердженням будь-яких податкових змін. А це в свою чергу призводить до того, що найрадикальніші зміни, продиктовані наукою, можуть бути заблоковані і, як правило, запізнюються стосовно потреб реальності, що зумовлено часовими лагами. По-четверте, податкова політика обмежена у своєму впливі на економічні процеси, оскільки податки є лише частиною перерозподільчих відносин, тому не в змозі суттєво змінити відносини виробництва і розподілу, а можуть лише скоригувати їх. Окрім того, основна функція податків – забезпечення фіскальних потреб держави, тому проведення податкової політики, перш за все, повинно підпорядковуватися цій меті.<sup>57</sup>

Світова економічна криза 1929-1933 рр. поклала край багатьом сподіванням окремих учених про здатність створеної економічної

<sup>56</sup> Соболев М.Н. Очерки финансовой науки. – Харьков, 1926. – С. 211.

<sup>57</sup> Мельник П.В. Развитие податковой системы в переходной экономике. – Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. – С. 116.

системи до саморегулювання й досягнення на цій основі рівноваги у господарстві.

У 30-ті роки ХХ ст. втручання держави в економіку науково обґрунтував англійський економіст Дж. Кейнс. Згідно з його теорією головне завдання економічної політики держави полягає в управлінні сукупним попитом, а основним інструментом проведення політики управління попитом є державний бюджет, який розглядався ним як стабілізуючий чинник відтворення.

Економічна теорія, яка отримала відображення у працях славетного економіста Дж.М. Кейнса, була створена з урахуванням економічної реальності кризового та посткризового стану національних економік у 20-30 рр. ХХ ст.

Концепція кейнсіанської теорії заснована на понятті “ефективного попиту”, тобто попиту, рівень якого забезпечує максимально повну відповідність пропозиції. На противагу класичній школі кейнсіанство припускає, що сукупний попит створює сукупна пропозиція. Такий підхід до визначення пріоритетів, базуючись на великому та переконливому статистичному матеріалі, супроводжується висновком про те, що вільна ринкова економіка не має у своєму розпорядженні механізму, який би забезпечив рівновагу попиту і пропозиції на рівні повного використання ресурсів. Це може бути досягнуто у будь-якому, у тому числі й кризовому, стані економіки. Термін “ефективний попит” означає, що останній може забезпечуватися лише за участі держави шляхом постійного та цілеспрямованого регулювання економіки різними засобами, у тому числі й через систему оподаткування.

Регулювання попиту через оподаткування в теорії Кейнса базується на положенні про те, що збільшення податків призводить до скорочення попиту через зменшення розмірів доходу. І, одночасно, через споживчі витрати та збереження пропорції, яка визначається відношенням максимальної вартості до споживання і максимальної вартості до збережень. Підвищення рівня оподаткування скорочує приватні сукупні витрати на величину, меншу порівняно з обсягом приросту податків, та призводить до зменшення величини рівноважного національного доходу (ефективного попиту). При цьому виникає ефект податкового мультиплікатора, відповідно до якого зниження ефективного попиту у випадку підвищення податків є більшим за нього. Тобто висновок полягає в необхідності використання для державного регулювання економічного зростання цілеспрямованого управління дефіцитом бюджету, а не податкових джерел.

Варіюючи різницею між доходами і витратами бюджету залежно від конкретних економічних умов, держава здатна підтримувати той чи інший баланс між накопиченим капіталом і таким, що застосовується у виробництві, тобто цілеспрямовано впливати на обсяг сукупного попиту, а через нього – на величину пропозиції.

Кейнсіанська теорія державних фінансів відкинула догмат збалансованого бюджету, легалізуючи бюджетні дефіцити для стимулювання економіки. Так, в умовах кризи або депресії держава повинна скорочувати податки і збільшувати витрати державного бюджету, допускаючи бюджетний дефіцит, і, таким чином, створювати додатковий попит в економіці, яка знаходиться у стані стагнації. При високій кон'юнктурі фінансова політика повинна стримувати попит шляхом підвищення податків і обмеження витрат. Бюджетні дефіцити могли зберігатись і при зростаючому виробництві для стимулювання економіки, досягнення найбільших темпів зростання.

Дж. Кейнс вважав, що держава може сприяти досягненню відповідності між платоспроможним попитом і обсягом виробництва за допомогою упорядкування державних витрат, регулювання позичкового процента й податків. Він відзначав, що серйозні зміни в податковій політиці (поряд зі змінами процента) можуть викликати зміни у споживанні, підкреслюючи, що люди схильні збільшувати його із зростанням доходу, але не в тій мірі, в якій він зростає. З цього положення було зроблено висновок про те, що необхідним є державне втручання, спрямоване на стягнення за допомогою податків доходів, розміщених поза банківською системою, і відповідно фінансування за рахунок цих коштів інвестицій та поточних державних витрат. Урядовий попит повинен, на думку Кейнса, мультиплікувати (примножувати виробництво, обмін, зайнятість).<sup>58</sup>

Кейнс також був прихильником прогресивності в оподаткуванні, але обґрунтував останнє не з позиції соціальної справедливості, а базуючись на концепції “граничних заощаджень”. Він обґрунтував основний психологічний закон, в існуванні якого ми можемо бути цілком упевнені. Полягає він у тому, що люди схильні, як правило, збільшувати своє споживання зі зростанням доходу, але тією самою мірою, якою зростає дохід.<sup>59</sup> Тому він вважав, що держава повинна вилучати за допомогою податків частину заощаджень і фінансувати за їх рахунок державні витрати й інвестиції: “...за “навмисного”

---

<sup>58</sup> Кейнс Дж.М. Общая теория занятости, процента и денег. – М.: Прогресс, 1978. – С. 154.

<sup>59</sup> Там само. – С. 155.

використання податкової політики як інструменту більш справедливого розподілу доходів вона (держава)... здійснюватиме найбільший вплив на зростання схильності до споживання”,<sup>60</sup> що в цілому приведе до забезпечення економічного зростання.

Дж. Кейнс стверджував, що надходження майже за всіма податками залежить не лише від змін у податкових ставках, а й від коливань розміру номінальних доходів. Це положення стосується насамперед прибуткового податку, що стягується за прогресивними ставками. В умовах інфляції бюджетні надходження зростають швидшими темпами, ніж доходи громадян, що сприяє стабільності бюджету. Таким чином, обсяг доходів бюджету у частині податків може формуватися як функція двох аргументів: податкової ставки і ВВП. Це дозволяє за рахунок прогресивного оподаткування гнучко та оперативно, без тривалого перегляду основних положень податкового законодавства реагувати на об’єктивні циклічні коливання економічного росту.

Усе це дає підстави говорити, що Дж.М. Кейнс запропонував нову теорію оподаткування, спрямовану на регулювання економіки в умовах кризового стану ринкового господарства. Його погляди мали великий вплив на подальший розвиток фінансової науки. Слід наголосити, що майже 30 років ці положення домінували в економічній науці й лише циклічні кризи 70-80 рр. ХХ ст. змусили дещо критично поставитися до постулатів Кейнса.

У повоєнні роки проблема економічної динаміки висувається на перший план. Послідовники Дж. Кейнса – Е. Хассен, У. Геллер, Е. Дамар, Р. Харрод, К. Кларк, Г. Хеллер, Ф. Ноймарк та ін. – обґрунтовано доводили необхідність систематичного впливу держави на економічне зростання. Податки розглядалися як головний регулятор накопичення, “вбудований механізм гнучкості”, який повинен забезпечити підйом економіки. Серед “вбудованих стабілізаторів” пропонувалися автоматичні (прогресивний прибутковий податок, бюджетні витрати) і керовані (різноманітні податкові та інші фінансові заходи). Балансуючи цими стабілізаторами, на їх думку, можна забезпечити господарське піднесення. Суть такої антикризової політики полягала у тому, що держава пристосує оподаткування та інші фінансові важелі до економічного циклу. При погравленні й підйомі виробництва можна посилювати оподаткування, штучно стримуючи попит, і зменшувати державні витрати, створюючи спеціальний резерв держави, а з наближенням кризи – збільшу-

---

<sup>60</sup> Кейнс Дж.М. Общая теория занятости, процента и денег. – М.: Прогресс, 1978. – С. 157.

вати обсяг попиту шляхом скорочення податків і зростання державних витрат. Для зниження темпів інфляції рекомендувалось підвищувати податки, які б скорочували доходи.<sup>61</sup>

У 60-70-ті роки ХХ ст. велика група економістів (П. Самуельсон, Дж. Гелбрейт, Т. Балог та ін.), визнаючи неефективність існуючих методів державного регулювання через оподаткування, намагалися синтезувати теорії різних напрямів. Їх теорія державно-монополістичного регулювання (інституалізм), спираючись на так звану змішану економіку, робить акцент на розподіл національного доходу з урахуванням оптимального співвідношення між приватним і державним секторами в довгостроковому аспекті. Цьому повинна сприяти, зокрема, політика державних витрат і податків, у тому числі прискорена амортизація, що створює умови для нових інвестицій.

У концепціях інституалістів простежується характерне для сучасних соціальних теорій прагнення спиратися на реальні процеси. Вони виходять із швидкозростаючого промислового виробництва, що базується на великих корпораціях, посиленні впливу науково-технічної революції, неминучому ускладненні систем управління, збільшенні потреби у планомірній організації виробництва. Інституалісти покладають на державу великі надії в організації та стимулюванні науково-технічного прогресу. Держава, на їх думку, повинна взяти на себе організацію фундаментальних досліджень, системи освіти, професійної підготовки, реалізацію експериментальних, найризикованіших у комерційному плані проектів і т. ін.

Інституалісти вбачають у державі реальну силу, здатну стримати негативні процеси. Здійснення реформ вони пов'язують із посиленням регулюючої ролі держави. Так, на думку Дж. Гелбрейта, слід більше покладатися на фінансово-бюджетну, ніж на кредитно-грошову політику, поєднуючи її з підвищенням податків, скороченням федерального дефіциту і значним зниженням відсоткових ставок.

Рекомендації щодо синтезу ринкового і державного регулювання знайшли відображення в посткейнсіанській теорії, основними творцями якої є Д. Роббінсон і Н. Калдор. Вони виступають за удосконалення механізму регулювання економіки, за більш рівномірний розподіл доходу за допомогою податків, які не потребують докорінного зламу. Мобілізована податками частина національного доходу, за їх теорією, може бути придатною для активного впливу на структуру економіки й інвестиції. Базові постулати цієї теорії співзвучні за соціально-економічним змістом з популярною

<sup>61</sup> Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. – Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. – С. 362.

у розвинених країнах реформістською концепцією нівелювання доходу податками.<sup>62</sup>

Фундатором популярної реформістської теорії “податки – інструмент зрівняння доходу” був Е. Жирарден. Цю теорію поділяють американські економісти Р. Тибольд, Дж. Гелбрейт, С. Кузнець, Д. Пичлер, англійські – К. Кросланд, Г. Коул, французькі – М. Ключо, Ж. Фураст’є та багато інших. На їх думку, за допомогою прямих податків (прибуткового, податку зі спадщини і дарувань), що стягуються за прогресивними ставками, можна ліквідувати майнову нерівність, яка виникає з розвитком суспільства. При цьому вони виступають за обмеження оподаткування підприємців, інакше, на їх думку, зникне стимул до розширення виробництва.

Сучасна теорія оподаткування розвивається у межах економіки суспільного вибору. Видатний її представник Дж.М. Б’юкенен у своїй праці “Державні фінанси в умовах демократії” розглядає податки як прямі витрати громадян за надані урядом послуги, тому метод їхнього стягнення, зазначає Дж. Б’юкенен, може суттєво вплинути на ставлення громадян до розширення чи скорочення обсягу надання послуг.<sup>63</sup> Автор вийшов за межі “традиційної” науки (мається на увазі класична, неокласична, кейнсіанська доктрини), яка розглядає податки й поведінку індивіда у приватній сфері діяльності, розширивши дослідження поведінки в суспільно-громадській сфері.

Сучасні вітчизняні вчені досліджують різні аспекти впливу податків на всі стадії відтворювального процесу, здійснюють пошук оптимальних меж податкового тягаря, визначають напрями розвитку податкового механізму. Зокрема, відомі вітчизняні науковці В.М. Суторміна, В.М. Федосов, В.Л. Андрущенко зазначають: “Податки виникають на досить високому рівні суспільного розвитку, бо вони вимагають загальновизнаних законів та норм громадянської поведінки, – інакше податки сприймаються як свавільна конфіскація приватної власності. Буржуазна цивілізація виробила відомі критерії оподаткування: справедливість, неупередженість, рівність, всеосяжність, платоспроможність. Додержання цих правил – необхідна умова здорового соціально-економічного розвитку, а порушення неминуче веде до занепаду держави”.<sup>64</sup>

<sup>62</sup> Самюельсон П.А., Нордгауз В.Д. Макроекономіка. – К.: Основи, 1995. – С. 511.

<sup>63</sup> Демиденко Л.М. Розвиток теорії оподаткування вченими заходу // Фінанси України. – 2004. – № 5. – С. 117.

<sup>64</sup> Держава – податки – бізнес: (Із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки): Монографія / В.М. Суторміна, В.М. Федосов, В.Л. Андрущенко. – К.: Либідь, 1992. – С. 28.



Автори доводять, що у переплетеннях економічних відносин податки активно впливають на кругообіг грошових ресурсів і процес розширеного відтворення в цілому в межах приватного сектора: “По-перше, члени сім’ї сплачують зі своїх доходів особистий прибутковий податок, майновий, на переведення капіталів, на приріст капітальної вартості та ін., купуючи споживчі товари й користуючись послугами, посередні податки, й насамперед універсальний акциз і т.п. По-друге, корпорації сплачують податок із прибутку, податки до фонду соціального страхування, виходячи із фонду заробітної плати тощо. Зайняті в корпораціях сплачують особистий прибутковий податок, податок до фонду соціального страхування із заробітної плати та інші податки і збори. Як бачимо, весь процес розширеного відтворення, обміну товарами й послугами, кругообіг грошових фондів опосередкований податковими відносинами, використовуючи які, держава активно й досить ефективно впливає на рух вартості, її створення та розподіл”.<sup>65</sup>

Що стосується оптимального податкового навантаження, то в вищенаведеній монографії зазначено: “Оптимальний стан оподаткування є протилежністю його аномального стану з точки зору так званих зовнішніх ефектів (externalities). Це означає, що, крім прямої фіскальної дії, всякий податок має ще побічні, зовнішні для фіску економічні та соціальні наслідки. Їхня суспільна ціна вимірюється певними позитивними чи негативними економічними ефектами, а також утратою частини особистого добробуту (welfare) конкретним платником із переміщенням цієї частини через бюджет до когось іншого. Привести оподаткування до оптимуму означає: при заданих бюджетних доходах звести негативні зовнішні ефекти до мінімуму, а позитивні піднести до максимуму...”

Існує різниця між оптимальною побудовою податкових систем із точки зору держави і з позиції громадян, а також корпорацій, є проблема гармонізації цих інтересів, які водночас різняться і спілкуються. І різниця, й спільність інтересів впливають із проміжної, посередницької ролі бюджету між загальнонаціональним добробутом та особистим достатком. З боку держави оптимізація зводиться до рівності податкової стимуляції ефективності виробництва, включаючи заохочення підприємницького ризику, та максимізації функції суспільного добробуту за умови скорочення соціальної нерівності...

---

<sup>65</sup> Держава – податки – бізнес: (Із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки): Монографія/ В.М. Суторміна, В.М. Федосов, В.Л. Андрущенко. – К.: Либідь, 1992. – С. 26.

Отже, соціальні ідеї та моральні принципи, економічна доцільність у розумінні й господарських інтересів платників, і фіскальних домагань держави, бурхливі політичні пристрасті та глибокі суспільні тенденції – всі ці фактори є складовими теоретичної конструкції оптимальних податків...”<sup>66</sup>

Соколовська А.М. наводить таку характеристику податків: “...з урахуванням розвитку держави податки можна характеризувати як своєрідну плату всього загалу платників і кожного з них окремо за послуги, які надає держава виконуючи свої функції. Для всього загалу платників ця плата, яка вимірюється часткою ВВП, що за допомогою податків акумулюється в державному бюджеті, є еквівалентною до вартості державних суспільних послуг. Щодо кожного окремого платника, то між його платежами до бюджету і участю у споживанні суспільних благ відповідності (еквівалентності) немає...”<sup>67</sup>

У своїх доробках А.М. Соколовська серед інших питань розглядає вплив виробництва на податкові надходження і зворотній вплив податків на розвиток виробництва. Ось її висновки: “...чим більш розвиненим є суспільне виробництво, чим багатшою є країна та її громадяни, тим спокійніше вони реагують на зростання частки податкових вилучень до державного бюджету. Аналогічне зростання податкових вилучень в країні з низьким рівнем суспільного виробництва й добробуту може стати абсолютно неприйнятним для її громадян.

В той же час податки чинять зворотній вплив на розвиток виробництва. Цей вплив не можна оцінити однозначно. З одного боку, вилучення у формі податків певної частини доходів платників призводить до зменшення їх інвестиційних можливостей, що негативно позначається на розвитку виробництва. З іншого боку, податки можуть стимулювати розвиток виробництва. Це стимулювання здійснюється таким чином. По-перше, примусове вилучення у платника певної частини його доходу без спеціального еквіваленту спонукає його, якщо воно не може бути перекладене на інших осіб, до підвищення продуктивності праці і веде до зростання виробництва. Однак податки можуть стимулювати працю і підприємницьку ініціативу лише в тому разі, якщо у платника буде впевненість, що за допомогою податку держава не вилучить у нього весь приріст

<sup>66</sup> Там само. – С. 50-53.

<sup>67</sup> Соколовська А.М. Податкова система України: теорія та практика становлення. – К.: НДФІ, 2001. – С. 14.

прибутку, отриманий внаслідок зменшення витрат виробництва. В іншому випадку в нього, навпаки, зникає будь-яке бажання підвищувати продуктивність праці та розширювати виробництво. По-друге, певні елементи оподаткування (податкові пільги, ставки) можуть використовуватись як важелі прискорення розвитку виробництва у суспільно необхідних напрямках. По-третє, використовуючи податкові надходження, держава може здійснити перерозподіл капіталу з тих галузей виробництва, які задовольняють менш нагальні суспільні потреби, у ті галузі, розвиток яких дозволить розв'язати принципово важливі для суспільства в цілому проблеми, підняти економіку країни на вищий щабель. Таким чином, за допомогою податкових надходжень держава може впливати на структуру виробництва. По-четверте, держава, проводячи певну податкову політику, змінює структуру сукупного попиту в країні (вилучення за допомогою податків певної частини індивідуальних доходів призводить до зменшення споживчих витрат та індивідуальних інвестиційних витрат) і, збільшуючи державний попит на продукцію певних галузей та окремих компаній, отже, створюючи для них ринки збуту, стимулює їх розвиток. По-п'яте, держава сама організовує виробництво суспільних товарів та послуг, фінансуючи це виробництво за рахунок податкових надходжень”.<sup>68</sup>

Мельник П.В. у монографії “Розвиток податкової системи в перехідній економіці” так визначає економічний зміст та природу податків: “...за своїм економічним змістом податки є основним інструментом державного перерозподілу доходів і фінансових ресурсів. Податки як частина валового внутрішнього продукту держави набувають самостійного руху. Вони відображають роль держави, ступінь її втручання в процес перерозподілу нової вартості. Податки як частина перерозподільчих відносин функціонують також у процесі перерозподілу національного доходу”.<sup>69</sup>

Джерелом податків є нова вартість національного доходу. Податки мобілізують значну частину вартості додаткового продукту і частину вартості необхідного продукту, яка призначена на відтворення робочої сили. Державна частка національного доходу перетворюється у фонд грошових коштів держави, який використовується не тільки для досягнення загальнодержавної мети, але й для підтримки приватного сектора. Ця мобілізація національного доходу

<sup>68</sup> Соколовська А.М. Податкова система України: Теорія та практика становлення. – К.: НДФІ, 2001. – С. 10-11.

<sup>69</sup> Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. – Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001.

через податки здійснюється не на основі об'єктивно діючих економічних законів, а на основі юридичних законів, шляхом примусу. Держава стає власником частки національного доходу не як учасник процесу виробництва, а як орган, який володіє політичною владою. Суспільний зміст податків дає політичній владі можливість впливу на сферу економічних відносин суспільства.

Варто відмітити, як висловлюються з приводу податків такі вітчизняні науковці, як О.Д. Данилов та Н.П. Фліссак. На їх думку, податки – це найвпливовіший інструмент регулювання економіки будь-якої держави в галузі фінансів і найважливіший елемент фінансових відносин на всіх рівнях – держави, регіонів, підприємств, громадян.

Побудова чіткої податкової системи – це одна з головних умов ефективного функціонування економіки і фінансів, оскільки через податки здійснюється найтісніший зв'язок між державою та юридичними і фізичними особами щодо формування, розподілу та використання їхніх доходів. У ринковій економіці податки потрібно використовувати не лише як джерело доходів бюджету, а й як невід'ємний і безпосередній структурний елемент фінансового регулювання економіки. Це багато в чому залежить від податкової політики, яку провадить уряд країни.

Створення ефективної податкової системи та використання оптимальних принципів застосування податків – це головне завдання податкових і фінансових державних органів з метою забезпечення соціально-економічного розвитку країни.

Вагоме значення податкам в умовах переходу економіки до стадії економічного зростання надає Т.І. Єфименко: "...Податки, виконуючи низку функцій (фіскальну, регулюючу, стимулюючу, перерозподільчу), надають державі можливість сприяти створенню підприємствам і організаціям належних умов для нормальної господарської діяльності, переозброєння виробництва, підвищення якості продукції. Особливої вагомості ці процеси набувають на макроекономічному рівні, коли держава повинна створювати сприятливий інвестиційний клімат, вирішувати проблеми структурного і соціального реформування, забезпечувати умови для сталого економічного зростання".<sup>70</sup>

Єфименко Т.І. також розглядає важливість ефективної податкової політики: "податкова політика держави може істотно впливати

---

<sup>70</sup> Данилов О.Д., Фліссак Н.П. Податкова система та шляхи її реформування: Навч. посібник. – К.: Парламентське видавництво, 2001. – С. 1.

на ефективність господарювання, умови реалізації суспільного продукту, пропорції відтворення, розвиток продуктивних сил, темпи нагромадження капіталу, соціальну стабільність у суспільстві. Складність податкової політики полягає у поєднанні стабільності протягом конкретного податкового періоду і еластичності на більш тривалому відрізку часу для того, щоб забезпечувалась можливість своєчасного врахування зміни методів оподаткування при конкретних змінах у процесі соціального і економічного розвитку. Оптимальне сполучення критеріїв стабільності та еластичності сприяє встановленню нормальних податкових відносин платників податків і держави, що позитивно впливає на економічний розвиток і соціальний стан суспільства.

Порушення цих критеріїв при формуванні української податкової політики протягом 90-х років ХХ ст. призвело до розбалансування бюджету, відходу у тінь значної частини суб'єктів підприємницької діяльності, гальмування інноваційно-інвестиційних процесів, поглиблення регіональної і соціальної диференціації.

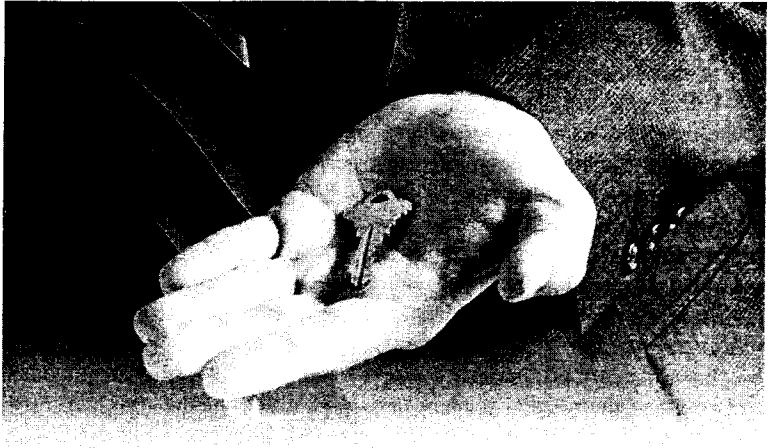
Значення оптимального вибору масштабів і механізмів оподаткування для забезпечення ефективного розвитку економіки, вирішення складних завдань системної трансформації наочно проявляються при формуванні бюджету держави. Податкова політика має прямі зв'язки з бюджетом, оскільки повинна забезпечувати формування його доходів, та опосередковані – з розподілом бюджетних витрат, оскільки при цьому необхідно врахувати інтереси всіх економічних агентів, що передбачає необхідність фінансової підтримки реального сектора, соціальний захист населення, виконання державою боргових та інших зобов'язань”.<sup>71</sup>

Вивчення теоретичних та методологічних здобутків теорії оподаткування дозволяє виділити основні альтернативи розв'язання податкових проблем. Моніторинг дивергенції теорії оподаткування дозволяє зробити висновок про можливість простеження прагматичної тенденції взаємозв'язку між розвитком економіки, часткою податкових надходжень у бюджет і структурою податків. Дослідження теоретичних засад детермінації податкової політики через оподаткування в контексті вивчення наукових постулатів фінансових шкіл допоможе запобігти негативній дії податків на соціально-економічний розвиток суспільства або згладити її наслідки у певній економічній ситуації.

---

<sup>71</sup> Данилов О.Д., Флісак Н.П. Податкова система та шляхи її реформування: Навч. посібник. – К.: Парламентське видавництво, 2001. – С. 8.

## Розділ 2



*Вихідні методологічні  
домінанти стратегії  
і тактики податкової  
політики*

## 2.1. ФІСКАЛЬНО-РЕГУЛЮЮЧІ ОСНОВИ СТРАТЕГІЇ І ТАКТИКИ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Циклічність суспільного розвитку призводить до того, що в суспільстві постійно відбуваються соціально-економічні зміни. Все це спонукає до необхідності постійного корегування стратегії і тактики державного управління. Ось чому податкова політика як невід'ємний атрибут держави повинна бути мобільною та еластичною. Держава має у своєму розпорядженні цілий ряд інструментів для вирішення протиріч, які виникають у суспільстві. Але провідне місце серед них посідає саме політика держави в галузі оподаткування.

У наш час податкова політика, з одного боку, забезпечує фінансову базу держави, а з іншого, що дуже важливо, – виступає головним знаряддям реалізації її економічної політики. Податки в руках держави виступають основним інструментом державного регулювання економіки, засобом формування доходів бюджетів і стимулювання науково-технічного прогресу, обмеження росту цін і рівня інфляції.

Податкова політика забезпечує гарантоване та стабільне надходження доходів бюджету, а також забезпечує державі можливість впливу на всі сторони соціально-економічного розвитку суспільства.

Ось чому держава й маневрує податками залежно від ситуацій, які складаються в суспільстві, впливаючи на різні сторони діяльності платників податків. Разом з тим на податкову політику постійно здійснюється тиск зі сторони платників податків, які зацікавлені у зменшенні податкового навантаження, адже вони здебільшого розглядають податки як засіб зменшення їхніх особистих доходів. Без збалансування інтересів держави та платників податків з допомогою налагодженої та виваженої податкової політики неможливе стабільне і виважене існування самої держави.

Податки виступають одним з головних інструментів у руках держави при здійсненні та реалізації економічної й соціальної політики. Вирішення зазначених завдань прямо залежить від обсягів надходжень податкових платежів. Вони є найбільш адекватними до свободи їх платників методом встановлення взаємовідносин держави з платниками податків.

Держава, виражаючи інтереси суспільства в різних сферах життєдіяльності, виробляє та впроваджує відповідну політику: економічну, соціальну, екологічну, демографічну тощо. При цьому як засоби взаємодії об'єкта та суб'єкта державного регулювання соціально-економічних процесів використовуються фіскальні та регулюючі механізми.

Визначивши свою податкову політику, держава визначає напрямки розвитку, а також стратегію і тактику досягнення поставленої мети. Ось чому податкова політика має чітке спрямування при відповідній тактиці на вирішення конкретних завдань і проблем, а в стратегічному плані – на вирішення довгострокових проблем через їх прогнозування. Саме це дозволяє нам виокремити у відособлені економічні поняття терміни “податкова стратегія” та “податкова тактика”.

Досить вичерпними, на нашу думку, є визначення податкової стратегії та тактики, запропоновані білоруським економістом Зайцем Н.С. “Податкова стратегія визначає довгостроковий курс держави в галузі податків і передбачає вирішення великомасштабних завдань. Податкова тактика передбачає вирішення завдань конкретного періоду розвитку шляхом внесення змін і доповнень в податкову систему і податковий механізм.”<sup>1</sup>

Литвиненко Я.В. розглядає податкову стратегію як “...складову податкової політики, яка розробляється на визначений період і від якої залежить стабільність і економічний розвиток держави.”<sup>2</sup>

За канонами понятійного визначення таке трактування, на нашу думку, розмиває границі між тактикою та стратегією податкової політики, адже дуже важко спрогнозувати стратегію податкової політики на визначений період.

Лаконічними є визначення податкової стратегії й тактики в інтерпретації Горського І.В., який зауважує: “Податкова стратегія – це політика в сфері оподаткування, яка проводиться з розрахунком на перспективу. Податкова політика, яка проводиться з розрахунком на теперішній час – це податкова тактика.”<sup>3</sup>

За науковими постулатами дані визначення не мають глибокого методологічного бачення певних причинно-наслідкових зв'язків, але їх простота має свій індивідуалізм.

<sup>1</sup> Заяц Н.Е. Теория налогов: Учебное пособие. – М.: БГЕУ, 2002. – С. 66.

<sup>2</sup> Литвиненко Я.В. Податкова політика. – К.: МАУП, 2003. – С. 224.

<sup>3</sup> Горский И.В. К оценке налоговой политики // Вопросы экономики. – 2002. – № 7. – С. 70-78.



Історія формування і реалізації податкової політики свідчить про те, що податки можуть бути не лише джерелом наповнення бюджетів різних рівнів, а й інструментом регулювання тих чи інших соціально-економічних процесів – перерозподілу доходів між членами суспільства, стимулювання окремих видів господарської діяльності та обмеження розвитку інших тощо. Свідоме використання державою податків для досягнення певної мети проходить у рамках податкової політики.

Суть, структура та роль системи оподаткування визначаються податковою політикою, яка є виключним правом держави, що самостійно проводить цю політику в країні, виходячи із завдань соціально-економічного розвитку. Через податки, пільги та фінансові санкції, а також обов'язки по сплаті податків і відповідальність за порушення норм податкового законодавства, які виступають невід'ємною частиною системи оподаткування, держава висуває єдині вимоги до ефективного ведення господарства в країні.

Законом України “Про Державний бюджет України на 2004 р.” затверджено доходи державного бюджету в сумі близько 65,2 млрд. грн., з них на загальний фонд приймає 51,4 млрд. грн., на спеціальний – 13,8 млрд. грн. (21,1% від сукупного обсягу доходів державного бюджету). Як частка ВВП надходження до державного бюджету без урахування міжбюджетних трансфертів складають 18,9%. Для порівняння: у плані 2003 р. цей показник було зафіксовано на рівні 19,7%. З урахуванням трансфертів з бюджетів інших рівнів доходи становлять 19,2% від ВВП (див. додаток А).

Таблиця 2.1.1.

СТРУКТУРА ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ У 2000-2004 рр.<sup>4</sup>

Показники	2000 р.	2001 р.	2002 р.	2003 р.	2004 р.
Податкові надходження	31317,5	36716,7	45392,5	54320,4	63161,8
Податок на додану вартість	9441,4	10348,4	13471,2	12598,1	16733,5
Податок з доходів фізичних осіб	6377,7	8774,9	10823,9	13521,3	13213,3
Податок на прибуток підприємств	7698,4	8280	9398,3	13237,2	16161,7
ВВП	170070	204190	225810	264145	283500

<sup>4</sup> Складено автором на основі статистичних матеріалів Державного казначейства України.

Як видно з даних табл. 2.1.1, податкових надходжень у 2004 р. було зібрано до зведеного бюджету майже 63,2 млрд. грн., що становило 18,3% від ВВП, порівняно з 20,3% в 2003 р. При цьому основна частка цих надходжень припадає на загальний фонд – 96,1% (порівняно з 93,1% у 2003 р.). Основними джерелами поповнення державного бюджету залишаються податок на додану вартість (16733 млн. грн.), податок на прибуток підприємств (16161 млн. грн.), акцизний збір (6704 млн. грн.) та ввізне мито (4015,3 млн. грн.). Дані стосовно податку на додану вартість наведені без врахування сум експортного відшкодування.

Обсяг неподаткових надходжень майже в рівних пропорціях розподіляється між загальним та спеціальним фондом. У загальному фонді основні частки складають відрахування від плати за транзит природного газу через територію України (2240 млн. грн.) та різного роду адміністративні платежі (800 млн. грн.). Головним джерелом поповнення спеціального фонду державного бюджету, як і раніше, залишаються власні надходження бюджетних установ, які цього року заплановані на рівні 3826 млн. грн. Крім того, постійно зростає плановий показник додаткових зборів на виплату пенсій (план 2002 р. сягає 1500 млн. грн.).

Порівняно з планом 2003 р. у бюджеті 2004 р. сталися певні зміни у структурі надходжень державного бюджету (див. додаток 3). Насамперед, частка податкових надходжень доходів загального фонду збільшилася на 17 відсоткових пунктів, тоді як частка спеціального фонду зменшилася на 0,5 відсоткового пункту порівняно з бюджетом 2003 р. При цьому частка податкових надходжень у сумарних доходах залишилися практично без змін (69,7% порівняно з 72,2% у 2003 р.).

Відносно доходів від операцій з капіталом слід відзначити, що вперше за останні три роки до джерел формування спеціального фонду державного бюджету включені надходження від реалізації матеріальних цінностей державного резерву в сумі майже 616 млн. грн. Саме цим і пояснюється збільшення частки надходжень від операцій з капіталом на 1,4 відсоткового пункту.

У додатку I наведені дані про номінальні та реальні зміни в обсягах основних джерел бюджету 2004 та 2003 рр. У цілому, доходи державного бюджету збільшені на 15,4 млрд. грн., або на 17,1%; з урахуванням інфляції це складає 9,6%. У розрізі фондів бюджету зафіксовано збільшення реальних доходів загального фонду на 20% при скороченні надходжень спеціального фонду в реальному вимірі на 9,9%.

Як свідчать дані додатку I, беручи до уваги інфляцію, надходження ПДВ у 2004 р. збільшилися на 20% щодо попереднього року, а надходження від акцизного збору збільшилися на 16,2%.

Разом з тим основними факторами, що призводять до стримування економічного росту та сповільнення зростання реальних доходів є:

- оцінка надходжень ПДВ з урахуванням необхідності вирішення проблеми погашення платникам з бюджету сум цього податку з простроченим терміном відшкодування;
- уповільнення темпів приросту прогнозного обсягу прибутку прибуткових підприємств (порівняно з прогнозними темпами 2002 р., які були покладені у розрахунки показника податку на прибуток);
- незмінність впродовж ряду років гривневих ставок акцизного збору;
- нижчі темпи зростання доходів, залежні від обмінного курсу гривні, порівняно з номінальним зростанням ВВП;
- відсутність надходжень до державних цільових фондів, які скасовані в минулі роки, і реструктуризована заборгованість за якими списана.

Водночас, на загальну динаміку надходжень до бюджету негативно впливає існування значної недоїмки підприємств паливно-енергетичного комплексу і пільгове оподаткування на територіях пріоритетного розвитку. Оскільки агропромисловий сектор майже повністю звільнений від оподаткування, економічне зростання у ньому не відображається на зростанні доходів бюджету.

Стратегія формування податкової політики в Україні повинна спиратися на ґрунтовну теоретичну базу, а також максимально враховувати відмінність перехідного стану економіки держави.

Якщо податки економічно не обґрунтовані, то вони пригнічують і розвиток підприємств, і стимули до праці та спричиняють несправедливий перерозподіл доходів між соціальними групами.

Податкова політика повинна передбачати систему заходів, які провадяться урядом держави, з вирішення певних короткострокових та довгострокових завдань, які стоять перед суспільством, за допомогою системи оподаткування країни. До довгострокових завдань належать досягнення економічного росту, максимального рівня зайнятості населення країни, росту рівня його добробуту. Короткостроковими цілями можуть бути наповнення державного бюджету, досягнення його збалансованості, стимулювання інвестиційної діяльності тощо.

Зміна стратегії і тактики податкової політики забезпечує значно ширше коло можливостей для функціонування інструментарію

економічної політики держави, ніж будь-які інші засоби державного управління. Фактично зміни в оподаткуванні є загалом найприйнятнішим інструментом державних фінансів, тому що уряду простіше і швидше провадити такі дії, ніж змінювати витрати бюджетів чи маніпулювати інструментами монетарної політики. Будь-яке державне втручання у соціально-економічне життя обов'язково пов'язане із змінами сукупного попиту, який виступає макроекономічним індикатором практичної реалізації стратегії та тактики податкової політики. Подібно до змін в державних витратах, зміни у тактиці податкової політики зміщують криву сукупного попиту, але непрямо. Підвищення рівня податкового навантаження зменшить купівельну спроможність домогосподарств, а зниження рівня оподаткування надасть змогу підвищити купівельну здатність.

Існує дві важливі відмінності між податковою політикою і державними витратами. Зміст першої у тому, що вона працює в протилежному напрямку. Підвищення державних витрат змістить криву сукупного попиту праворуч, у той час як підвищення податків зменшить сукупний попит (змістить криву ліворуч).

Друга особливість полягає в тому, що зміни в податковій політиці мають менший вплив на сукупний попит, ніж зміни у державних витратах. Інакше кажучи, підвищення урядових витрат на 10 млн. грн. змістить сукупний попит праворуч на 10 млн. грн. Послаблення оподаткування на таку ж суму збільшить сукупний попит менше ніж 10 млн. грн., оскільки споживачі заощадять щонайменше частину доходів від зниження податків. Якщо покупці вирішать заощадити 20% цієї суми, ефект буде дорівнювати зростанню сукупного попиту на 8, а не на 10 млн. грн. (див. рис. 2.1.1).

Американський економіст А. Мардсен проаналізував зв'язок економічного зростання та рівня податкового навантаження в двадцяти країнах. У десяти з них застосовувались високі податки, а в десяти – низькі. В країнах з низькими податками швидше зростали зайнятість, інвестиції, продуктивність праці та в цілому виробництво.<sup>5</sup> Отже, роль і вага податків в існуванні суспільства не викликає сумнівів.

Загальна стратегія податкової політики включає пріоритетні цілі, пов'язані з функціонуванням системи оподаткування, та методи їх досягнення сьогодні. Це дає можливість забезпечити в майбутньому реалізацію інших заходів.

---

<sup>5</sup> Mabry R., Ulbrich H. Introduction to economic principles. – New York: McGraw – Hill Company, 1989.

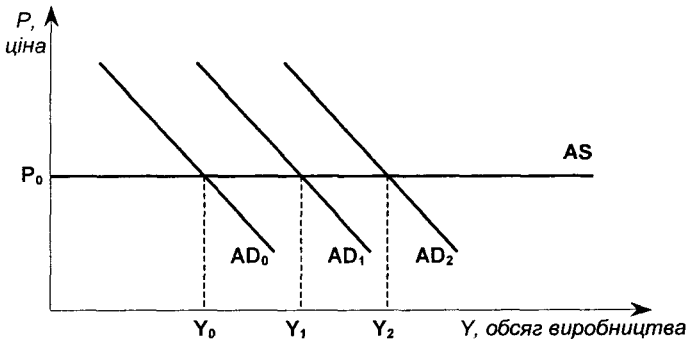


Рис. 2.1.1. Вплив податків та видатків на сукупний попит

Переконання в необхідності здійснення радикальної податкової реформи панує серед представників політичної та економічної еліти.<sup>6</sup> Основними завданнями податкової реформи як однієї з найважливіших частин стратегії зростання є значне зниження і вирівнювання податкового тягаря, посилення податкового контролю за рівнем витрат виробництва, мінімізація витрат виконання й адміністрування податкового законодавства, зниження ставок податків. Система оподаткування повинна бути гранично спрощена, що дозволить розширити базу оподаткування, суттєво скоротити витрати на документообіг і утримання податкової служби і, таким чином, збільшити обсяг надходжень до бюджету без підвищення (або навіть за зниження) ставок податків. Слід істотно підвищити оподаткування непродуктивних видів діяльності: бізнесу розваг, деяких видів посередництва тощо.

Найважливішим напрямком діяльності органів державної влади повинно бути створення сприятливих умов для розвитку економіки, забезпечення стабілізації фінансового стану держави, недопущення дефіциту бюджету, регулювання інфляційних процесів, забезпечення збалансованості бюджету, а також поживлення ділової активності та підтримка підприємств матеріальної сфери.

Однією з головних цілей формування ефективної податкової політики є поліпшення фінансового стану підприємств усіх форм власності і, особливо, пріоритетних напрямів виробництва.

З одного боку, податки зобов'язані забезпечити стабільну фінансову базу держави, а з іншого – залишити достатньо коштів

<sup>6</sup> Данілов О.Д., Фліссак Н.П. Податкова система та шляхи її реформування: Навч. посібник. – К.: Парламентське видавництво, 2001.

підприємствам та громадянам з метою збереження максимальної зацікавленості у результатах їх діяльності. Регулювання нових економічних відносин потребує проведення гнучкої податкової політики, яка б дала змогу оптимально пов'язати інтереси держави з інтересами рядових платників податків.

При переході до суто ринкової економіки повинні змінюватись як система оподаткування, так і методи нарахування та сплати податків, а відповідно, і порядок їх адміністрування. При цьому в питаннях формування і реалізації податкової політики не повинно бути сліпого копіювання досвіду окремих країн світу. Не можна накладати податкову систему будь-якої країни на нашу дійсність. Кожна новація в податковому законодавстві повинна знаходити відображення лише після проведення глибокого вивчення існуючої проблеми та досвіду окремих елементів системи оподаткування країн з ринковою економікою, проведення ґрунтовного аналізу доцільності зазначеної норми та можливості її застосування в українському податковому законодавстві.

Оскільки держава не може встановлювати занадто високий рівень оподаткування, тому що цьому протистоїть суспільство, вона змушена використовувати державні запозичення для покриття державних видатків. Однозначно оцінювати цю ситуацію не можна. Все залежить від конкретного моменту соціально-економічного розвитку суспільства. Головне при цьому те, що державні запозичення треба повертати, а повертати їх можна лише за рахунок додаткових надходжень тих самих податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Таким чином, державні запозичення – це не що інше, як відстрочені на майбутнє податки, збори й обов'язкові платежі.

Проблему ідеальної податкової політики можна поставити таким чином: який із способів – податки чи запозичення (як відстрочені податки на майбутнє) – краще відповідає найвищим цілям розвитку суспільства, забезпечує оптимальний розподіл наявних та завжди обмежених ресурсів між державою та приватним сектором. Як і податки, збори й обов'язкові платежі запозичення окремо чи в комплексі впливають на соціально-економічний стан в країні, на суспільне багатство, особисте благополуччя громадян.

Формуючи стратегію здійснення податкової реформи слід, з нашої точки зору, зважати й на можливий негативний ефект, який такі податкові реформи можуть завдати на поточний стан економіки, а саме:

- одномоментна заміна існуючого податкового законодавства на цілком нове в умовах нестачі висококваліфікованих спеціалістів у галузі фінансів як на підприємствах, так і в податковій

службі призведе до масового виникнення непорозумінь і збоїв в механізмі сплати і збирання податків. Це загрожує різким зростанням видатків на функціонування податкової системи, що, враховуючи тотальний дефіцит коштів у суб'єктів економіки, пригальмує економічний розвиток і поглибить і без того значну нестабільність. Отже, доцільніше говорити про поступові зміни існуючого законодавства;

- сподівання на те, що зниження ставок оподаткування одразу суттєво скоротить “тіньову” економіку, можуть не виправдатися, і база оподаткування в такому разі автоматично не зросте. Справді, структури, що звикли працювати в “тіні” і налагодили відповідні схеми розрахунків та збуту, навряд чи добровільно почнуть свою легалізацію навіть за пом'якшення податкового тиску. Отже, податкова реформа повинна відбуватися в комплексі із заходами щодо стимулювання конверсії некримінального “тіньового” капіталу, надання відповідних механізмів та гарантій збереження недоторканості легалізованого капіталу та його власника;
- сумнівним є поширене твердження про те, що чим меншою є кількість податків, тим ефективнішою є податкова система і тим краще виконується регулююча функція оподаткування. Реальність та досвід доводять, що прояви господарської діяльності в сучасному світі настільки численні та різноманітні, що невеликою кількістю засобів бюджетно-податкової політики регулювати їх неможливо. Досить показова, зокрема, є асиметрія в оподаткуванні доходів фізичних осіб. Відтак слід обережно ставитися до спрощення податкової системи. Для успішного управління економікою за допомогою податкової політики потрібен адекватний набір інструментів у вигляді податків, податкових пільг та спеціальних податкових програм;
- як відомо, стабільність умов ведення бізнесу – одна з необхідних складових економічного розвитку. Проте у разі безумовного прийняття мораторію на зміни у податковому законодавстві, державна влада залишиться без найважливішого важеля оперативного впливу на мінливу економічну систему. Перехідна економіка характеризується системними зрушеннями, які потребуватимуть гнучкої фіскальної політики. Тому податкова система не повинна бути статичною, її слід постійно удосконалювати, змінювати разом зі зміною економічних умов в країні. З нашої точки зору, слід залишити за державою право надалі вносити зміни до податкового законодавства, зробивши прозорими механізми внесення та перелік суб'єктів, які це можуть робити;

- як правило, недоцільним є перехід від надання пільг до адресного бюджетного фінансування. Адже, якщо податкові преференції сприяють тому, що додаткові кошти безпосередньо залишаються у платників податку, субсидування вимагає подвійного руху коштів через державний бюджет. Це створює додаткове навантаження як на бюджетну, так і на монетарну сферу, формує додаткове підґрунтя для “тіньових” та корупційних процесів. Хоча пряме субсидування (наприклад сільського господарства) й поширене у багатьох розвинених країнах світу, наслідування цього досвіду потребує розвиненої адміністративної, фіскальної та грошово-кредитної систем.

Цілями податкової політики, а відтак – орієнтирами стратегії податкової політики в Україні повинні стати:

- стимулювання динамічного розвитку економіки на принципах економічного росту;
- забезпечення оптимального наповнення бюджетів та стабільності в сфері державних фінансів;
- структурна перебудова економіки, заохочення інвестиційної та інноваційної діяльності;
- стимулювання розвитку зайнятості та самозайнятості;
- підвищення добробуту населення та розвитку людського капіталу.

Для досягнення задекларованих цілей податкової політики необхідно пам'ятати, що тактичне зниження податкового навантаження не повинне супроводжуватися скороченням доходів бюджету. Інакше таке скорочення відбиватиметься на скороченні видатків (отже, ослабленні ефективності податкової політики) чи на спрабах емісійного (інфляційного), або позичкового фінансування дефіциту. Відтак тактика податкової політики повинна неодмінно містити стимулюючі складові, які б безпосередньо сприяли поживленню економічного зростання та компенсації втрат податкових надходжень за рахунок зростання податкової бази вже на перших етапах реалізації стратегії податкової політики.

## **2.2. ВИДИ І ФОРМИ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ**

Історична динаміка ролі держави в економіці переконливо засвідчує, що ефективність державного регулювання знаходиться в прямій залежності від якості розуміння та застосування принципів формування державних доходів з метою підтримання макроекономічної і соціальної рівноваги та використання державою



податків для проведення економічної політики. Важливість цих складових настільки вагома, що податкова політика, залишаючись сьогодні ключовою ланкою економічної політики, зумовила появу в своєму складі фактично самостійних видів фінансово-економічної політики, а саме: політики податкового регулювання та політики податкових доходів, які мають свої специфічні цілі й завдання, а також методи їх розв'язання.

Політику податкового регулювання та політику податкових доходів слід охарактеризувати як основу, базу та інструмент державної економічної політики в кожний історичний період. Природно, що таке складне визначальне значення перетворює їх у чинник, від якого принципово залежить і ефективність податкової політики, і ефективність розв'язання економічних та соціальних проблем у цілому. Умови формування політики податкового регулювання та політики податкових доходів мають принципове значення для забезпечення функціонування всієї ринкової економічної системи. Звідси – величезне значення наукового обґрунтування кожного з елементів податкової політики та їх взаємодії.

Політика податкового регулювання, будучи складовим елементом податкової політики, означає цілеспрямовану діяльність держави з регулювання вартісних пропорцій розподілу та перерозподілу частини валового внутрішнього продукту з метою підтримання на певному рівні економічних процесів, забезпечення суспільного попиту і пропозиції та ініціювання ділової активності суб'єктів господарювання. Політика доходів, будучи складовим елементом податкової політики, також виступає як цілеспрямована діяльність уряду з формування дохідної частини державного бюджету з метою забезпечення функціонування та розвитку соціально-економічного поля суспільства.

У процесі розробки політики податкового регулювання та політики податкових доходів як складових податкової політики велике значення належить науковому обґрунтуванню підходів і принципів такої політики. Політика податкового регулювання визначає принципи, напрями, структуру сегменту участі держави в регулюванні економічних процесів у суспільстві. Політика доходів, зважаючи на вирішальне значення податкових доходів, насамперед визначає пріоритетні цілі оподаткування, коло суб'єктів економічної діяльності, які підлягають оподаткуванню, принципи, форми, ставки, пільги оподаткування. Критично важливим у податковій політиці є дотримання принципів оптимальності інтересів, порушення яких здатне призвести до порушення макроекономічної та соціальної стабільності, деформацій фіскальної та економічної політики взагалі.

При дослідженні методологічних принципів податкової політики основою може служити постановка питання про необхідність тісного поєднання фіскальної, податкової та монетарно-кредитної політики. Фінансова думка значною мірою зосереджується на аналізі впливу фінансово-кредитних важелів на рух усіх частин сукупного суспільного продукту як на макро-, так і на мікроекономічному рівнях<sup>7</sup>. Цікавою в цьому плані є спроба американських економістів Р. Масгрейва й П. Масгрейв проаналізувати вплив податків на процес відтворення за допомогою оригінальної схеми (рис. 2.2.1).

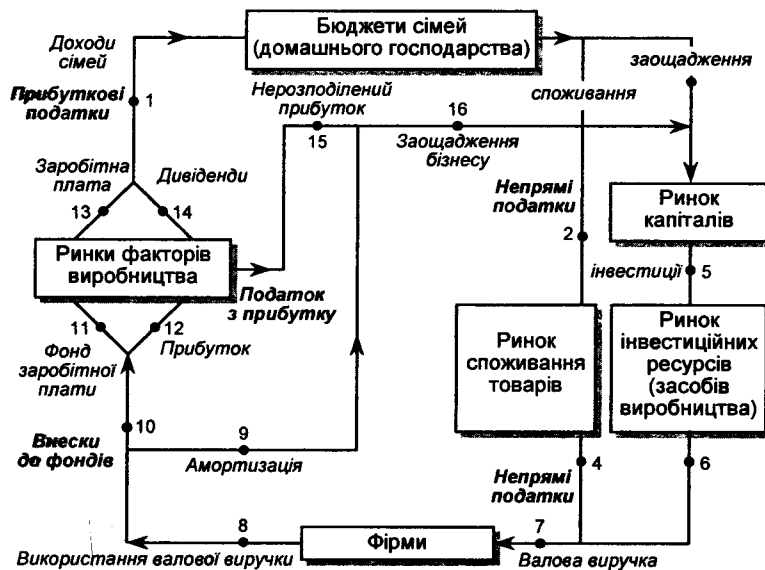


Рис. 2.2.1. Вплив податків на процес відтворення

Масгрейви виділяють 16 найважливіших напрямів (вузлів) впливу податків на кругообірот грошових фондів у приватному секторі економіки.<sup>8</sup> Рух грошових потоків доходів і видатків простежується на схемі за стрілкою годинника.

Дохід сім'ї (домашнього господарства – 1) витрачається на купівлю споживчих товарів (2) і частково заощаджується (3). Купівля

<sup>7</sup> Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії. Вступ до фінансової науки. – К.: Либідь, 2000. – С. 654.

<sup>8</sup> Держава – податки – бізнес (із світового досвіду фіскального регулювання економіки) / За ред. В.Л. Андрущенко, В.М. Федосова, В.М. Суторміної. – К.: Либідь, 1992.

товарів формує грошовий потік ринку споживчих товарів (4), а потім валову виручку виробників цих товарів. Заощадження реалізуються на ринку капіталів і поповнюють фонди, необхідні для інвестицій (5). Отримані на ринку капіталів кошти витрачаються на придбання інвестиційних товарів (засобів виробництва – 6) й далі вливаються у потік грошових ресурсів, які складають валову виручку фірм – виробників споживчих та інвестиційних товарів (7). Отримана фірмами валова виручка використовується (8) за трьома основними напрямками: утворюється амортизаційний фонд (9), решту (10) становить новостворена вартість у формі валового доходу, який спрямовується на купівлю товару, робоча сила – фонд заробітної плати (11) й формування прибутку (12). Ці дві складові частини новоствореної у виробництві вартості виступають на ринку як результат функціонування та дії факторів виробництва й відображають частку кожного з них у національному доході. Два грошові фонди в процесі їхнього розподілу набувають таких форм: заробітної плати (13), прибутку, що не розподіляється (15), та дивідендів, відсотка, ренти тощо (14). Кінець кінцем вони складають доходи сімей (домашніх господарств – 1) – великих і малих, заможних і бідних. Частина прибутку (нерозподілений – 15) і фонд амортизації є заощадженнями бізнесу (підприємців – 16). Ці грошові потоки зливаються із заощадженнями приватних осіб (3) і утворюють фонди, які продаються на ринку капіталів для наступної купівлі інвестиційних товарів.

У зазначених переплетеннях (вузлах) економічних відносин податки активно впливають на кругообіг грошових ресурсів і процес розширеного відтворення в цілому в межах приватного сектора. По-перше, члени сім'ї сплачують зі своїх доходів (1) особистий прибутковий податок, майновий податок, на переведення капіталів, на приріст капітальної вартості та ін., купуючи споживчі товари і користуючись послугами (2), посередні податки й, насамперед, універсальний акциз (4) тощо. По-друге, корпорації сплачують податок з прибутку (12), податки (внески) до фонду соціального страхування (11), виходячи з фонду заробітної плати тощо. Працівники, які зайняті в корпораціях, сплачують особистий прибутковий податок, податок до фонду соціального страхування із заробітної плати та інші податки і збори. Як бачимо, весь процес розширеного відтворення, обміну товарами й послугами, кругообігу грошових фондів опосередкований податковими відносинами, використовуючи які держава активно й досить ефективно впливає на рух вартості, її створення та розподіл.

Економічна теорія надала в розпорядження практики реалізації податкової політики два основні напрями функціонування податкової політики щодо формування макроекономічної та соціальної рівноваги, економічного зростання та зайнятості. Це автоматична та дискреційна податкова політика.<sup>9</sup> В обох випадках основні інструменти реалізації цих напрямків податкової політики однакові.

Автоматичні стабілізатори, які є фінансово-економічним підґрунтям недискреційної податкової політики, є інструментом обмеженої дії, тому потребують доповнення дискреційною політикою, яка являє собою сукупність оперативних регулюючих заходів щодо основних інструментів податкової політики. В основі такої політики – свідоме планування податків та державних видатків з метою регулювання зміни реального обсягу національного виробництва та зайнятості, контролю за інфляцією та прискоренням економічного зростання. Для стимулювання виробництва і зайнятості в умовах стагнації економічна теорія пропонує збільшувати державні видатки. Дефіцит ВВП, який виникає в результаті недостатнього сукупного попиту стосовно пропозиції, стримує розвиток економіки. Державні закупки за рахунок бюджетного дефіциту здатні збільшувати сукупний кінцевий попит. Але ця діяльність з боку держави обмежена її фінансовими ресурсами.

У перехідній економіці, коли, держава регулює зміни сукупного попиту і сукупної пропозиції, обсягів заощаджень, розміри та напрями спрямування інвестицій, зовнішньоекономічну діяльність, значення дискреційної податкової політики зростає. Якщо в умовах ринкової економіки бюджетно-податкове регулювання спрямовується на ефективне функціонування цієї економіки, то в перехідний період на порядок денний висуваються завдання соціально-економічного оновлення суспільства, прогресивних структурних зсувів, формування конкурентоспроможної економіки. Ці напрями визначають основні орієнтири дискреційної податкової політики.

Американські вчені Макконнел та Брю дають таке визначення цього виду податкової політики: “Дискреційна податкова політика – це цілеспрямоване регулювання парламентом податків та державних видатків для впливу на реальний ВВП і зайнятість, контролю за інфляцією та сприяння економічному зростанню”.<sup>10</sup>

<sup>9</sup> Опарін В.М. Фінанси (загальна теорія): Навчальний посібник. – К.: КНЕУ, 1999. – С. 164.

<sup>10</sup> McConnel C., Brue S.I. Economics: Principles, problems, and policies. – 11<sup>th</sup> ed. New York: McGraw – Hill Publishing Company, 1990.

Слово “дискреційна” означає, що зміни у податках та державних видатках залежать від рішення уряду. Слід зазначити, що українські науковці (зокрема Савченко А., Пухтаєвич Г.) дотримуються подібного трактування у визначенні цього поняття. Вони вважають, що це свідома маніпуляція урядовими витратами і доходами, яка здійснюється на підставі державних рішень (парламенту і уряду) з метою цілеспрямованого впливу на реальний обсяг виробництва, безробіття та інфляцію.<sup>11</sup>

У ринковій економіці з усталеною циклічністю дискреційна політика змінюється у кожній фазі циклу:

- *рефляційна (стимулююча) політика* під час виходу з кризи (стимулювання економічного росту та зайнятості);
- *дефляційна (стримувальна) політика* під час економічного росту (стримування інфляції і запобігання “перегріву” економіки).

За економічного спаду нерідко доцільне застосування *стимулюючої податкової політики*. Розглянемо рис. 2.2.2, на якому за нашими розрахунками різке зниження інвестиційних видатків спричинило переміщення кривої сукупного попиту вліво від  $AD_1$  до  $AD_2$ .

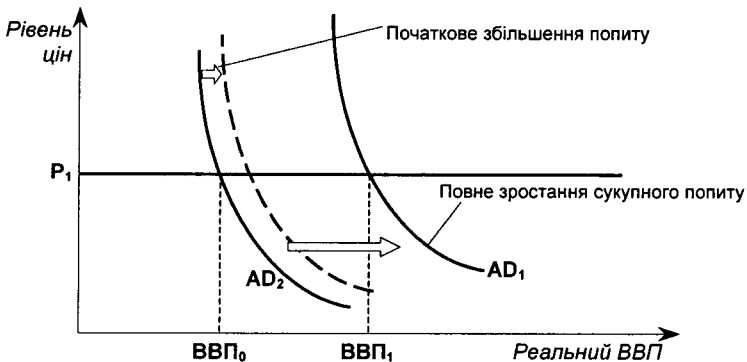


Рис 2.2.2. Застосування стимулюючої податкової політики

Можливо, сподівання прибутків від інвестиційних проектів не виправдалися, що призвело до скорочення інвестиційних видатків і зменшення сукупного попиту. Як наслідок знизився реальний ВВП. Це зменшення реального обсягу виробництва супроводжується зростанням безробіття, оскільки для виробництва меншого обсягу

<sup>11</sup> Савченко А.Г., Пухтаєвич Г.О., Тітьонко О.М. Макроекономіка. Підручник. – К.: Либідь, 1999. – С. 123.

продукції потрібно менше робітників. Економіка перебуває у фазі спаду з циклічним безробіттям.

Що повинен вчинити уряд? Він може на власний розсуд здійснити один з трьох варіантів податкових заходів:

- 1) збільшити державні видатки без зміни норм оподаткування;
- 2) зменшити податки;
- 3) застосувати певну комбінацію попередніх двох.

Якщо бюджет збалансований, податкова політика під час спаду чи депресії призведе до появи бюджетного дефіциту.

За інших рівних умов збільшення урядових видатків спричинить переміщення кривої сукупної попиту вправо, наприклад з  $AD_2$  до  $AD_1$ . Щоб зрозуміти, чому це відбувається, припустимо, що у відповідь на спад уряд ініціює нові видатки на суму 3 млрд. грн. на модернізацію підприємств машинобудівної промисловості. Подамо цих 3 млрд. грн. нових державних видатків як відстань по горизонталі між  $AD_2$  та пунктирною спадною лінією праворуч від неї. Крива сукупного попиту переміщується вправо у  $AD_1$ , а сукупний попит зростає більше, ніж на 3 млрд. грн. приросту урядових видатків. Це відбувається завдяки процесу мультиплікації. Крива сукупного попиту переміститься вправо (до  $AD_2$ ) на віддаль у  $n$  рази більшу, ніж та, що відповідає трьохмільярдному приростові урядових видатків.

Уряд може і в інший спосіб – через зниження податків – перемістити криву сукупного попиту вправо, з  $AD_2$  до  $AD_1$ . Припустимо, що керівництво знизило податки з особистих доходів на 4 млрд. грн., що зумовило збільшення на таку саму величини використovanого доходу. Споживання зросте на 3 млрд. грн., а заощадження збільшаться на 1 млрд. грн. У цьому випадку горизонтальна віддаль між  $AD_2$  та пунктирною спадною кривою на рис. 2.2.2 відповідає початковому зростанню видатків на споживання на суму 3 млрд. грн. Знову таки кажемо “початкові” видатки на споживання, бо завдяки процесу мультиплікації видатки на споживання збільшуються. Крива сукупного попиту зміститься вправо у  $n$ -разів далі, ніж це відповідало б початковому зростанню споживання на 3 млрд. грн., зумовленому зниженням податків. Реальний ВВП зростає, відповідно зростає і зайнятість.

При застосуванні податків, як інструмента податкової політики, чітко простежується тенденція до заощаджень частини потенційних інвестицій. Таким чином, щоб збільшити первісне споживання на певну величину, уряд повинен знизити податки на більшу величину.

Тепер розглянемо безпосередній вплив державних закупок на валовий внутрішній продукт. Припустимо, що цей вплив відбувається за умови незміни чистих податків (див. рис. 2.2.3).

На цьому рисунку сукупні витрати спочатку розглядаємо стосовно приватного варіанта (IP), тобто без того компонента, яким є державні закупки (GP). Перетин лінії приватних сукупних витрат з бісектрисою в точці  $T_1$  визначає рівноважний ВВП, який дорівнює  $Q_1$ . Тепер припустимо, що уряд прийняв рішення збільшити державні закупки. Внаслідок цього сукупні витрати збільшаться, а їхня крива зміститься догори у положення AP (IP+GP) і перетне бісектрису в точці  $T_2$ . Це викличе мультиплікативне збільшення реального виробництва з  $Q_1$  до  $Q_2$ . Величина приросту ВВП буде дорівнювати:  $+\Delta\text{ВВП} = +\Delta\text{GP} \times M_p$ . Ми розглядаємо спрощений варіант впливу фіскальної політики на ВВП, в якому ми свідомо абстрагуємося від ефекту витіснення приватних інвестицій. В дійсності збільшення ВВП за рахунок державних закупок може викликати зростання відсоткової ставки, внаслідок чого приватні інвестиції будуть скорочуватися, що частково зменшить ефект податкової політики. Але і спрощений варіант теж може мати місце, якщо монетарна політика забезпечить стабілізацію відсоткової ставки.

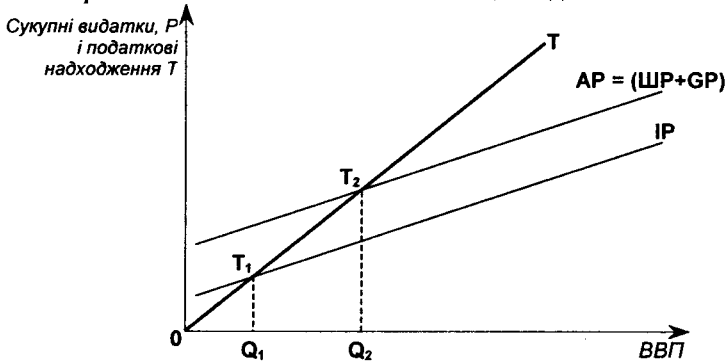


Рис. 2.2.3. Вплив державних закупок(без зміни податків) на ВВП

Державне керівництво може поєднувати збільшення витратів і зниження податків для досягнення бажаного початкового зростання споживання та збільшення сукупного попиту і реального ВВП. Комплексне поєднання цих двох інструментів буде більш ефективним та простішим для застосування.

**Стимувальна податкова політика** має за мету стримати зростання попиту, коли існує інфляція попиту.

У період досягнення сталих темпів зростання економічна теорія пропонує активне використання стримуючих заходів. Саме тому податкове регулювання повинне набувати стримуючого характеру. У цьому випадку доцільним видається впровадження концептуальних положень монетаристської моделі державного впливу та переважання форм непрямого оподаткування. Непрямі податки на мікрорівні здатні стимулювати виробництво конкурентоспроможної продукції. На макrorівні забезпечити податкові надходження доцільно за рахунок розширення сфери дії непрямой і звуження сфери дії прямої форм оподаткування.

При політиці стримування уряд може зменшити свої видатки для сповільнення або усунення інфляції попиту, як видно з рис. 2.2.4, де горизонтальна віддаль між  $AD_4$  і пунктирною лінією відображає зменшення урядових видатків на 3 млрд. грн. Це зменшення видатків перемістить криву сукупного попиту вліво з  $AD_4$  аж у  $AD_3$ , внаслідок процесу мультиплікації.

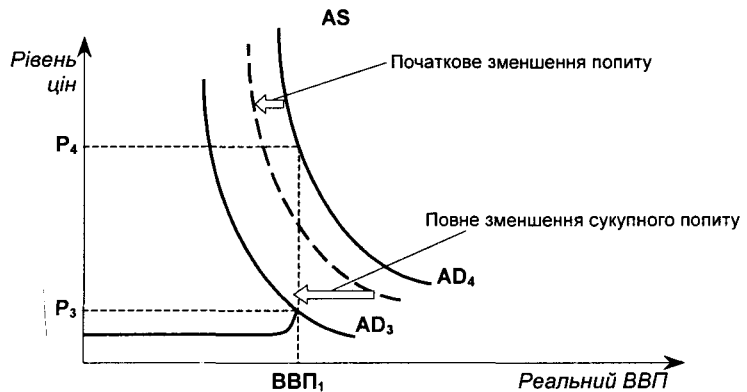


Рис. 2.2.4. Стримувальна податкова політика

Саме як державне керівництво може використовувати зниження податків для збільшення видатків на споживання, так воно може вдатися і до підвищення податків, щоб зменшити видатки на споживання. Так, у нашому прикладі потрібно підвищити податки на 4 млрд. грн., щоб зменшити споживання на 3 млрд. грн. Цей додатковий податок зменшить розмір заощаджень на 1 млрд. грн. Так само при здійсненні податкової політики можна вдаватися до поєднання усіх інструментів бюджетно-податкового регулювання.

Практична реалізація напрямків податкової політики завжди полягає у вирішенні наступних питань:



- 1) якими повинні бути податки (за розміром і структурою) та інші примусові платежі, формуючі доходи державного бюджету, щоб і держава могла функціонувати, і економічні агенти відчули дійсний стимулюючий поштовх;
- 2) якими повинні бути видатки держави (за обсягом і структурою), щоб вони без зміни норм оподаткування виступили додатковими факторами впливу на економічну сферу.

Податкова політика перехідної економіки, залежно від фази економічного циклу, для забезпечення оптимального поєднання інтересів держави та її суб'єктів повинна набувати стимулюючих чи стримуючих рис. Концептуальною основою податкового регулювання повинне стати гнучке поєднання неокейнсіанського та неокласичного підходів, але з чітким урахуванням фази економічного циклу та рівня економіки. Так, у періоди довгострокового спаду економічної активності доцільним є здійснення стимулюючої податкової політики, що базується на кейнсіанській моделі антициклічного регулювання та використанні прямого прогресивного оподаткування як провідної ведучої форми стабілізаційного регулювання. Реалізувати регулюючу функцію і стимулювати ділову активність на мікрорівні доцільно за рахунок податку на прибуток і прибуткового податку з громадян, податку на відсоткові доходи, а також шляхом оптимізації механізму податкових пільг. Здійснення фіскальної функції на макрорівні здатне забезпечити пряме оподаткування майна, природних ресурсів у поєднанні з непрямими податками (акцизи, ПДВ, митні тарифи).

Дискреційна податкова політика у країні з перехідною економікою має певні особливості. Неможливо віддати пріоритет якійсь одній цілі, бо низький рівень особистого доходу і життя, структурні зміни у виробництві та брак інвестицій не дають змоги цього зробити. Саме це і є випадок, коли обирається *цільова функція*, у якій всі цілі мають однакову "ступінь пріоритетності". Визначення можливостей у досягненні цільової функції інструментами дискреційної податкової політики перехідного періоду досить складна справа, оскільки період перебудови суспільних відносин робить високою мірою ризикованим передбаченням майбутнього. У цьому сенсі задля вибору ефективних інструментів дискреційної податкової політики необхідно врахувати процеси *самоорганізації економічної системи*, щоб через вплив на них було можливим використати всі ресурси суспільства для його розвитку. Тобто, через інструменти податкового впливу необхідно використати повною мірою економічну свободу суб'єктів господарювання задля стиму-

лювання самовизначення елементами економічної системи доцільності тих чи інших видів діяльності та необхідних для них ресурсів. Якщо даний підхід (синергетичний) буде реалізовано у податковій політиці, то досить необтяжливі для державного бюджету видатки будуть більш ефективними, ніж прямі інвестиції держави та значне скорочення податків. Прикладом може бути підтримка малого та середнього бізнесу через державні програми розвитку.

Основними елементами автоматичної податкової політики, коли зміни відбуваються у системі оподаткування та податкового регулювання, виступають автоматичні стабілізатори, які дозволяють без додаткового втручання держави, шляхом попередньо визначених і закладених у законодавчо-нормативні акти правил і норм реагувати на порушення рівноваги, сприяючи її відновленню.

Відповідні зміни рівнів податкового регулювання та норм оподаткування відбуваються автоматично. Практика свідчить про те, що чисті податки можуть змінюватись і автоматично, тобто без спеціальних державних рішень. Це пояснюється тим, що переважна більшість податків залежить від доходу і тому змінюється пропорційно до зміни ВВП, навіть при стабільних податкових ставках і рівнях трансфертів.

До податків, які залежать від доходу, відносяться прибутковий податок з громадян, транспортний податок та ін. Чутливість податків до ВВП залежить від системи оподаткування. При прогресивній системі рівень податкових ставок зростає за певною шкалою залежно від зростання доходу. Тому при зростанні ВВП податки збільшуються швидше, ніж дохід. За пропорційною системою рівень податкових ставок є стабільним для всіх рівнів доходу. Тому податки змінюються пропорційно до зміни доходу. Певні трансферти теж залежать від динаміки ВВП. Так, виплати по безробіттю скорочуються під час зростання виробництва й збільшуються під час його падіння. В Україні існують такі види забезпечення безробітних:

- допомога по безробіттю, у тому числі одноразова її виплата для організації безробітним підприємницької діяльності;
- допомога по частковому безробіттю;
- матеріальна допомога у період професійної підготовки, перепідготовки або підвищення кваліфікації безробітного;
- матеріальна допомога по безробіттю, одноразова матеріальна допомога безробітному та непрацездатним особам, які перебувають на його утриманні;
- допомога на поховання у разі смерті безробітного або особи, яка перебувала на його утриманні.

Слід зазначити, що в Україні існують і форми стимулювання зайняття підприємницькою діяльністю не з допомогою оподаткування, а через використання трансфертних платежів. Так, допомога по безробіттю може виплачуватися одноразово для організації підприємницької діяльності безробітними, які не можуть бути працевлаштовані у зв'язку з відсутністю на ринку праці відповідної роботи.

Автоматична залежність чистих податків від ВВП є важливим фактором стабілізації економіки. Стабілізаційна функція чистих податків пояснюється тим, що вони представляють собою вилучення з економіки, тобто втрату її купівельної спроможності. Якщо вони збільшуються, то ВВП зменшується, і навпаки. Це означає, що з точки зору економічної стабільності бажано збільшувати величину таких вилучень у періоди, коли економіка прямує до інфляції, і навпаки, зменшувати її величину в періоди, коли намітилася тенденція до скорочення виробництва. Оскільки динаміка автоматичних податків відповідає цим вимогам, вони отримали назву вмонтованих стабілізаторів.

Незважаючи на те, що автоматичні чисті податки виконують стабілізаційну функцію без спеціальних державних рішень, їх ефективність в кінцевому підсумку теж залежить від держави. Але роль держави полягає в тому, що вона вмонтовує, тобто впроваджує в економіку певну систему податків та трансфертних платежів. При внесенні змін у цю систему стабілізаційна ефективність буде змінюватися. Отже, недискреційна (автоматична) податкова політика – це така політика, яка встановлюючи певну систему податків та трансфертів, забезпечує їм можливість виконувати стабілізаційну функцію в економіці автоматично.<sup>12</sup>

Рис. 2.2.5 допоможе нам зрозуміти, як податкова система створює вмонтовану стабільність. Державні видатки є фіксованими і вважаються не залежними від рівня ВВП. Податки змінюються зі зміною ВВП. Залежність між податковими надходженнями і ВВП відображена висхідною лінією Т.

Економічне значення залежності між податковими надходженнями і ВВП стає очевидним при врахуванні двох таких моментів:

- податки зменшують видатки і сукупний попит;
- з точки зору стабільності бажано зменшувати видатки, коли економіка йде до інфляції, і збільшувати видатки у період спаду.

<sup>12</sup> Опарін В.М. Фінанси (загальна теорія): Навчальний посібник. – К.: КНЕУ, 1999. – С. 164.

Коли у фазі піднесення ВВП збільшується, податкові надходження автоматично зростають і, оскільки вони зменшують видатки, то стримують економічне піднесення. Інакше кажучи, якщо економіка переміщується до більшого ВВП, податкові надходження автоматично зростають, зумовлюють зміни в бюджеті у напрямку від дефіциту до надлишку та зменшують загальну суму видатків.

І навпаки, коли ВВП зменшується у фазі спаду, податкові надходження автоматично зменшуються, що збільшує видатки та пом'якшує спад. Зі зниженням ВВП податкові надходження зменшуються, і бюджет змінюється у напрямі від надлишку до дефіциту. На рис. 2.2.5 низький рівень ВВП автоматично спричинятиме стимулюючий бюджетний дефіцит; високий і, мабуть, інфляційний рівень ВВП, автоматично індукуватиме стримуючий бюджетний надлишок.

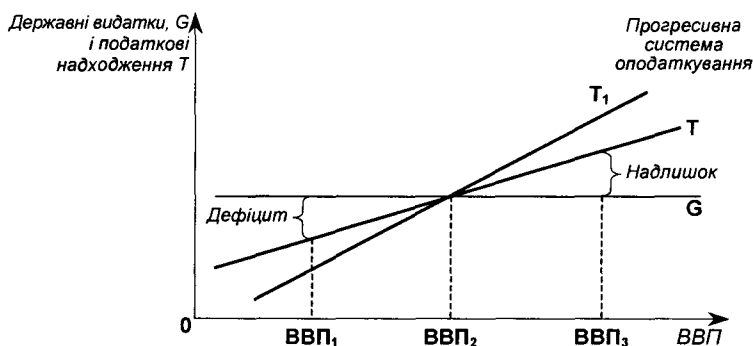


Рис 2.2.5. Вмонтована стабільність економіки

З рис. 2.2.5 видно, що масштаб автоматичних бюджетних дефіцитів або надлишків, а, отже, і вмонтована стабільність, залежить від відповідності змін у податках змінам ВВП. Якщо податкові надходження різко змінюються зі змінами ВВП, нахил лінії T на графіку буде крутим, і вертикальна віддаль між T і G – дефіцити або надлишки – значною. І, навпаки, якщо податкові надходження мало змінюються при змінах ВВП, нахил буде пологим, а вмонтована стабільність – незначною.

Крутизна лінії T на рис. 2.2.5 залежить від чинної податкової системи. Якщо вона прогресивна – лінія T буде крутішою, ніж у випадку пропорційної податкової системи (пряма  $T_1$  – прогресивна податкова система). За пропорційної податкової системи середня податкова ставка не змінюється при зростанні ВВП. Податкові

надходження зростатимуть із збільшенням ВВП за прогресивної та пропорційної податкової систем і можуть збільшуватися, зменшуватися або не змінюватися взагалі зі зростанням ВВП за регресивної системи. Слід чітко усвідомлювати, що чим прогресивніша податкова система, тим вища вмонтована стабільність економіки.

Вмонтована стабільність дозволяє зменшувати глибину коливань ділової активності. Проте вмонтовані стабілізатори можуть лише послабити, але не скоригувати, серйозні зміни рівноважного ВВП. Для коригування інфляції або економічного спаду нерідко потрібна дискреційна податкова політика, тобто зміни у податкових ставках та організації податкового адміністрування.

Податкова політика є основним інструментом реалізації *фіскальних інтересів* держави. Фіскальні інтереси не обмежуються лише стягненням коштів на користь державі (це вузьке розуміння даного поняття), оскільки реалізація *функцій держави* на цьому не закінчується. Процес формування фінансових фондів забезпечує державу ресурсами, необхідними для реалізації її функцій. Останнє безпосередньо пов'язано з видатками, бо саме через витрати держава “презентує” себе суспільству. Справляння податків, в контексті політики державних доходів, не самоціль державницької діяльності, а цілеспрямована суспільна інституція, направлена на задоволення інтересів членів суспільства, тобто оподаткування має бути суспільно спрямованими на фінансування витрат держави, пов'язаних із виконанням державою покладених на неї функцій.

Політика податкового регулювання базується на використанні рестрикційних можливостей фіскальних інструментів, які полягають у зменшенні коштів, якими б могли користуватися економічні агенти, за рахунок збільшення податкового навантаження (ставок податків та податкових платежів) або збільшення податкових преференцій.

Проблема виникає, коли економічна ситуація у країні поєднує у собі економічний спад з інфляцією. У такому випадку необхідно одночасно вживати як стимулюючі, так і стримуючі податкові інструменти. Тобто маніпулювання державним бюджетом має стати таким, щоб воно ініціювало розвиток господарства без впливу на зростання цін. Вислів “маніпулювання державними доходами та видатками” означає не постійну зміну “правил гри”, а свідоме настроювання інструментів податкової політики задля досягнення суспільного добробуту. Суб'єкти, на яких спрямовані фіскальні дії, повинні мати впевненість щодо основних фіскальних дій держави – оподаткування та податкового регулювання.

Посилення стримуючого впливу податкової політики при бракові коштів у економічних агентів, на жаль, стимулює останніх зменшувати *базу оподаткування*, що, у свою чергу, призводить до неефективності фіскальних дій щодо збільшення надходжень до державного бюджету. Якщо до того ж врахувати, що зміни у державних видатках мають більший вплив на суспільні витрати, ніж відповідні (за обсягом) зміни в оподаткуванні, то слід визнати, що бажання досягти через податкову політику певних результатів потребує від держави проведення грошових ін'єкцій, а не тільки створення сприятливих умов для функціонування одиниць господарювання.

Побудова оптимальної моделі податкової політики потребує дослідження концептуальних основ, конкретних форм та методів довгострокового і короткострокового впливу податків на розвиток суспільства. Останні повинні узгоджуватися з соціальними й економічними проблемами держави, можливостями їх вирішення через політику податкових доходів та політику податкового регулювання та орієнтуватися на історичні, національні, культурні особливості, ступінь участі держави в економічних процесах, розвиненість ринкових відносин. На жаль, сьогодні така спрямованість дискреційного та недискриційного державного регулювання через стратегію та тактику податкової політики лише очікує на свою реалізацію.

### 2.3. ПСИХОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Наріжна проблема формування концепції стратегії та тактики податкової політики в Україні набула актуальності не тільки через проблеми економічного і фінансового характеру. Сімдесятилітній тоталітарний режим спотворив психологію людини, а тому реформи щодо визначення стратегії та тактики податкової політики не можна обмежити лише матеріальною сферою. Необхідно також враховувати процеси ґрунтовної зміни ментальності громадян і, найголовніше, їх ставлення до перемін, яких неможливо уникнути при новітніх умовах державотворення.

Проблема співвідношення інтересів держави та економічних агентів досить давня, тому складно знайти людину, у менталітеті якої не відобразилось би певне відношення до дій такого суспільного інституту як держава. Як суспільний інститут держава виступає у відношенні до особи інститутом примушення, який наголошує суспільні цілі, але прагне досягти їх за рахунок індивіда,

примушуючи його платити податки на утримання самого апарату примушення та соціальної сфери. Оскільки кожна людина позитивно сприймає отримання доходу у будь-якій формі й негативно його втрату (якщо це не пов'язано із задоволенням її проблем), сплата платежів на користь держави у будь-якому обсязі не спричиняє індивідууму задоволення. Тому психологічне сприйняття дій держави у сфері податкового тиску на індивіда має два основних прояви у його поведінці. Індивід або:

- підтримує державу сплатою податків у повному обсязі;
- робить усе можливе, щоб зменшити податкове навантаження (тобто чинити опір).

Для країни з низьким рівнем особистого споживання психологічне сприйняття податкових дій має не останнє значення. Саме воно формує мотивацію особи у відношенні до держави: всі доходи особи легалізовані (тобто відомі державі) чи ні. Проблема в тому, що через свідомості економічних агентів, їх психологічні оцінки "ширості" обіцянок з боку держави і наслідків довіри цим обіцянкам, довго не "відпускають" свідомість індивідуума. Це має своїм наслідком неефективне використання податкових інструментів, оскільки економічні агенти ще деякий час продовжують бути нечутливими до державного впливу. Результатом чого є відсутність змін у об'єкті впливу податкової політики та досягнення поставлених цілей.

Прагнення держави мобілізувати додаткові ресурси за рахунок легалізації тіньових капіталів цілком зрозуміле. Але при цьому відносини з легалізації між відповідними державними органами та економічними агентами мають бути еквівалентними. Якщо економічний агент приховує від держави частину своїх коштів, то для нього може бути замало тільки усвідомлення того, що держава наголошує на відсутності переслідувань у разі добровільної легалізації тіньових доходів. Добровільна легалізація доходів суб'єкта господарювання від вторинної економіки (економіки, яка не сплачує податків – тіньової економіки) є свідомим оприлюдненням протиправних дій, що саме по собі є досить важким кроком з психологічної точки зору. Тому слід врахувати, у який спосіб економічним агентам повідомляють про наміри держави щодо легалізації доходів, особливо у разі відсутності з боку держави можливостей або прагнення запропонувати особам, що легалізують свої доходи, певні переваги щодо цієї дії. Податкова амністія, конфіденційність інформації, гарантії відсутності дій з боку держави щодо конфіскації задекларованого капіталу – все це може викликати інтерес

та сформувати у економічного агента психологічне підґрунтя для декларування своїх нелегальних доходів.

Інструментами податкового впливу, які б мали досить виразний психологічний вплив, можна вважати ставки оподаткування (особливо прямого), оскільки саме з податковою системою, незалежно від бажання економічного агента, він має справу хоча б уже тому, що функціонує як економічна одиниця.

Податкова політика кожної країни має свої особливості ще й з погляду того, що на неї має впливати менталітет суспільства – сформована століттями свідомість людей. Справа не в тому, що підвищення податків в одній країні буде сприйматись позитивно, а в іншій – ні. Йдеться про форми та спроби вияву психологічної реакції на фіскальні дії держави. Якщо національний тип охарактеризовано як впертий індивідуалізм, то економічні агенти даної країни будуть опиратись діями держави, захищаючи свої інтереси доти, доки це буде можливо. Про це не слід забувати, коли розглядаються можливі перспективи застосування податкових інструментів.

Успіх реалізації політичних рішень щодо управління фінансами залежить від соціально-економічної організації суспільства. Такий підхід до пояснення й вирішення податкових проблем дістав назву фіскальної соціології. Державним фінансам властивий нерозривний зв'язок з розвитком держави та суспільства. Фінансові процеси, пов'язані з державними доходами та видатками, фінансове становище держави неможливо зрозуміти поза соціологічним контекстом. Об'єктивна залежність між суспільним устроєм, рівнем економічного розвитку й політичним середовищем, з одного боку, і бюджетною системою – з іншого вимагає систематичного врахування змін соціальних параметрів при аналізі фінансових явищ.

Сьогодні та частина фіскальної соціології, яка дістала назву суспільного вибору, безпосередньо стала складовою вчення про психологію фінансів держави. Без знайомства з ідеями та понятійним арсеналом фіскальної соціології неможливо охарактеризувати сучасний стан податкового мислення, а отже – й практики реалізації податкової політики. Майже 500 років тому Ібн Хальдун, відкритий заново в Європі на початку XIX ст., висловив ідеї, які виявилися на диво сучасними й придатними для аналізу оподаткування і взагалі соціально-економічних процесів. В інтерпретації Ібн Хальдуна селянський тип соціальної організації та виробництва поступово замінюється міським. Місто перетворюється у центр політичної влади, осередок цивілізації та культури. Зростаючі виробництво й багатство посилюють державу, проте породжують



також сили саморуйнування, змінюють соціальну поведінку людей. Вони звикають до комфорту, марнотратства. З'являються борги, а, живучи у борг, окремі люди й цілі суспільства вважають себе багатшими, ніж вони є насправді. Ці вади переходять і на створену людьми державу, стають нормою бюджетні дефіцити.<sup>13</sup>

Держава – не тільки вища політична сила і влада. Вона також виконує численні функції: заохочує економіку та торгівлю, розвиває науку й мистецтво, створює ринок товарів і послуг. За Ібн Хальдуном, держава – несучий елемент цивілізації. Інститут державних фінансів та його елементи – бюджетні видатки з їхнім впливом на економічне життя, податки, які можна сприймати і як дохід державної скарбниці, і як збиток для платника, – складова частина цивілізації, її підйому й занепаду.

Податки виникають на досить високому рівні суспільного розвитку, бо вони вимагають загальновизнаних законів та норм громадянської поведінки, – інакше податки сприймаються як свавільна конфіскація приватної власності. Буржуазна цивілізація виробила відомі критерії оподаткування:

- справедливість;
- неупередженість;
- рівність;
- всеосяжність;
- платоспроможність.

Додержання цих правил – необхідна умова здорового соціально-економічного розвитку, а порушення неминуче веде до занепаду держав.

Із розширенням державної діяльності необхідне збільшення податкових надходжень, що буває безболісним для суспільства тільки за умови постійного зростання економічного добробуту. При визначенні висоти податкових ставок головний момент – заохочення ділової активності, оскільки повне зруйнування економічних стимулів означає руйнацію цивілізованого суспільства. Цілком ясно, що в царині оподаткування добро для господарювання – низькі податкові ставки, а зло – високі. В намаганні перебороти бюджетні дефіцити податки збільшуються, що підриває економічну базу самих державних доходів. Схоже, теорія Ібн Хальдуна була першою вісткою, яка віщувала міграцію населення з країни із занепадаючою економікою, що призводить до неминучих наслідків:

---

<sup>13</sup> Шумпетер Й. Капіталізм, соціалізм і демократія. – М.: Економіка, 1995. – С. 456.

наростання нестачі робочої сили, спаду виробництва і, врешті-решт, втрати податкових надходжень.<sup>14</sup>

Може, сама держава здатна компенсувати занепад ділової активності та монополізувати господарчу діяльність? Адже держава багатша за будь-кого із своїх громадян і, крім того, володіє потужними інструментами політичної влади. Але прислухаймося до попередження з глибин середньовіччя: вилучення виробництва та комерції з приватних рук рівнозначне знищенню економічних основ суспільства. Крім того, спотворюється, робиться ненормальним процес оподаткування, бо податки стягуються державою залежно від результатів хазяйнування самих державних органів.

Оцінюючи вчення Ібн Хальдуна в цілому, помічаємо в ньому немало тверджень, спільних з іншими діалектичними уявленнями про взаємозв'язок між станом економіки, розвитком держави та поступом цивілізації. Чим могутніша державна влада, чим ефективніше управління, чим сильніше урядове заохочення економіки, тим успішніше економічне зростання й вище суспільне благоденство. І навпаки, економічне процвітання генерує державну могутність. Проте тут виникає зловісна спіраль: приріст державної сили забезпечується збільшенням обсягу бюджету. Це потребує нових і вищих податків, що, в свою чергу, пригнічує економічне життя. Спроби активізувати його шляхом безпосереднього втручання держави в господарську діяльність і мобілізацію доходів мають подальші негативні наслідки. В економіці й фінансах не буває простих відповідей на виклики дійсності.

Колись середньовічний мудрець зробив висновки, правильні для всіх часів: податки та інші доходи відповідають умовам конкретної суспільної ситуації. А зміни податкових систем відображають докорінні перетворення соціальних структур та досягнуту фазу розвитку.

Оперуючи поняттям “податкова держава”, Йозеф Шумпетер модернізував уявлення про взаємозалежність між соціальною організацією суспільства й державним сектором. У його інтерпретації фіскальна система постає як складова частина суті й форми держави та учасниця процесів еволюції економічних систем. Відповідно до поглядів Й. Шумпетера структура державних доходів залежить від рівня економічного розвитку, форми держави, її по-

---

<sup>14</sup> Держава – податки – бізнес (із світового досвіду фіскального регулювання економіки) / За ред. В.Л. Андрущенко, В.М. Федосова, В.М. Суторміної. – К.: Либідь, 1992.

треб.<sup>15</sup> Неможливо замінити одну фінансову систему на іншу без фундаментальних змін природи самої держави. Такі зміни означають, що економіку рухають нові суспільні сили в новому напрямі, модифікується сам зміст соціального побуту.

Проте за умов існування ринкової економіки податкові домагання держави об'єктивно обмежені. Це обмеження розвитку фіскальної сфери й обсягу податкових надходжень визначається динамічною взаємодією ринкових і політичних сил, що внутрішньо притаманна капіталізму. Сягнувши певного рівня, претензії фіску заходять у суперечність з економічними потребами, стають соціально та психологічно неприйнятними. Послідовники фіскальної соціології особливо наголошують на тому, що розширення державного сектора економіки за рахунок приватного веде до згорання підприємницької активності. При збільшенні вилучення ресурсів державою як неринковою і неконкурентною силою продуктивне зростання економіки гальмується. Те, про що в перші післявоєнні роки застерігав Й. Шумпетер – не можна безкарно маніпулювати параметрами господарчої діяльності (заробітною платою, цінами, матеріальною зацікавленістю) – в країнах і Західної, й особливо Східної Європи, збулося повністю. Життя підтвердило: прийняття в політичній сфері рішень більшістю голосів стосовно умов і результатів господарювання тільки посилює його неефективність.

Зниження економічного потенціалу накладає обмеження й на можливості держави адекватно задовольняти попит суспільства на послуги урядових інститутів, включаючи стимулюючі заходи щодо господарства. Коло замикається. Фіскальна соціологія розкриває прості, але незаперечні істини – з падінням ефективності та прибутковості виробництва руйнується фінансова база правової, а отже, й податкової держави. У такій ситуації намагання підвищити податкові ставки бізнес сприймає як кару. Моральність платників падає, що при суцільному декларуванні доходів має фундаментальне значення.

Так при недотриманні соціології фіску податок, з норми цивілізованого суспільства, може перетворитися на ворога його економічно активної верстви – ділового світу. Будучи оточеним певними соціально-економічними обставинами, податок має відповідати умовам і потребам часу. Шумпетер називав податок “дитиною капіталістичного суспільного устрою”. “Проте це “дитя”, якщо дати йому перерости й посісти чільне місце в сім’ї соціаль-

---

<sup>15</sup> Шумпетер Й. Капіталізм, соціалізм и демократія. – М.: Економіка, 1995.

них інститутів, здатне придушити свою матір – економіку та зруйнувати свій дім – податкову державу”.<sup>16</sup>

Заслуга соціального погляду на податок полягає у посиленій увазі до людського фактора фіскальних процесів, у тому суб’єктивно-індивідуалістичному аспекті аналізу, який можна назвати податковим антропологізмом. Якщо погодитися, що головними діючими особами податкового процесу є індивідуальності – розсудливий виборець, він же і носій податків, менеджер фірми, для якого сплата корпоративного податку – частина стратегії бізнесу, а також урядовий бюрократ як збирач і контролер, то антропоцентризм податкового знання не здається вже таким безпідставним. Виявляється: без класового аналізу відносин власності, а точніше, передбачаючи, що більшість людей мають або можуть мати власність, оперуючи мотивами економічної й політичної поведінки соціальних груп, політичних партій та окремих індивідів, цілком можливо одержати змістовні наукові висновки щодо суспільного призначення та функціонування податкової політики.

У податковій психології немає якоїсь улюбленої ідеї, що безумовно приймається за доведену істину, досягнення якої є абсолютною метою фіскального будівництва, й яка все виправдовує на шляху до неї. Вона лише намічає маршрути податкової практики, постійно вишукує способи й орієнтири такої модифікації податкової системи, щоб перетворити її на активний фактор соціально-економічного розвитку, а не на його баласт чи гальмо.

Ідеям фіскальної соціології, що оперують поняттями економіки, фінансів, оподаткування, права, суспільної психології, зобов’язана своїм походженням сучасна теоретична концепція державних фінансів – теорія суспільного вибору.<sup>17</sup>

Серед джерел теорії суспільного вибору треба зазначити філософію екзистенціалізму, яка розуміє свободи та права людини як внутрішню індивідуальну свободу волі й думки, рішень та вибору. Ці вияви особистості здобувають суспільне визнання через демократичну участь у соціально-політичних подіях.

У демократичному суспільстві податкова політика формується як результат складного процесу взаємодії інтересів і пристрастей економічного, соціального, політичного, культурного характеру. При цьому податкова політика, якщо вона справді є політикою,

<sup>16</sup> Шумпетер Й. Капіталізм, соціалізм і демократія. – М.: Економіка, 1995.

<sup>17</sup> Тарасова С.В. Экономическая теория благосостояния: Учеб. пособие для вузов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – С. 239.

обслуговує не тільки поточні потреби. Вона передбачає бажані та перспективні цілі й забезпечує їх реалізацію. Рациональність податкової політики – не у відданості догмам, а в сприянні довготривалому розвитку та процвітання. Перебороти потяг до видимих, безпосередніх інтересів – не просте завдання. Минуло чимало часу, перш ніж західні демократії в державних масштабах виробили механізм добору достатньо відповідальних політиків та чиновників, здатних відстоювати й забезпечувати національні інтереси.

У завершеному вигляді концепція демократичного механізму довготривалого та короткотривалого акценту оподаткування, що об'єднує в одне ціле функціонування інститутів державної влади, процеси виборів та голосування, мотивацію поведінки виборців, партійні програми, політику урядової бюрократії, дістала на Заході назву теорії суспільного вибору. Теоретики суспільного вибору стверджують, що підхід із цього боку до з'ясування природи оподаткування – продукт демократії, в межах якої людина трактується як егоїстична й водночас раціональна істота, котра максимізує свої вигоди в умовах соціально-економічних обмежень. Егоїстичні інтереси лише стримуються, гуманізуються обережними (щодо багатства) способами організованого державою перерозподілу доходів через систему оподаткування.

Щоправда, бізнес нерідко вважає податкові вилучення нестерпними й через те вимагає податкових пільг чи бюджетних субсидій. У результаті податки перетворюються на інструмент сприяння зростанню власності та модернізації економіки, але водночас залишаються джерелом коштів для полегшення долі соціально обділених суспільних верств. На державні кошти фінансується соціальна сітка, що допомагає бідним вижити.

Проблема суспільного вибору податкової політики існує лише в контексті демократії й особистої свободи. З нормативної позиції суспільний вибір спирається на передумову, що суспільству необхідно мати сукупність цінностей чи забезпечуваних суспільною владою колективних благ, без яких воно – не суспільство.<sup>18</sup> Цим вимогам відповідають блага цивілізованого суспільства: національна безпека, правопорядок, охорона здоров'я, освіта, благоустрій тощо. Користування названими благами має прямувати до певного ідеалу – оптимуму Парето. Це означає, що істинне поліпшення суспільних умов, у тому числі породжуваних процесами перероз-

---

<sup>18</sup> Тарасова С.В. Экономическая теория благосостояния: Учеб. Пособие для вузов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – С. 239.

поділу через оподаткування, можливе лише тоді, коли той чи інший захід здатний:

- 1) підвишити добробут усіх без винятку;
- 2) підвишити добробут якоїсь однієї соціальної групи (груп), не змінивши добробут інших.

Теорія суспільного вибору не розставляє всіх крапок над “і”, ухильється від дефініцій, не формулює мети суспільного розвитку. Вчення про вибір нагадує про неодмінну різноманітність, невизначеність реальності. На практиці вибір звернений до особистої відповідальності людей та організацій, що господарюють чи беруть участь у політичному процесі. Це породжує свої проблеми. В умовах демократії неминуче зростає кількість формальних і неформальних, професійних і політизованих об’єднань, кожне з яких переслідує групові інтереси, тобто робить власний вибір. Надмірне розростання та різноманітність суспільних уподобань, – попереджав Й. Шумпетер, – шкодить економічному розвитку. Адже розвиток – справа потрібна й дорога, а вузькі інтереси, як і їхні тимчасові комбінації, прагнуть швидких результатів, крикливо претендуючи на якомога більший шматок “суспільної паляниці”.

Тож за умов демократичного управління більшістю за котрою стоять дрібні, але численні групові інтереси суспільний консенсус щодо розподілу наявних ресурсів досягається одним загальним інтересом – зростанням обсягу державного бюджету. Звісно, операційними інструментами такого перерозподілу є податки, бюджетні субсидії та інші державні регулюючі заходи. Західні вчені давно застерігають: демократія будь-що повинна вирішити проблему ефективного перерозподілу в інтересах економічного зростання, якщо вона не хоче загинути.

На думку Р. Масгрейва, – американського теоретика державних фінансів, – для того, щоб демократичним шляхом визначити податкову політику серед економічних, політичних та ідеологічних впливів, необхідно зважати на поведінку на виборах людей – носіїв різних інтересів, що залежать від рівня доходів та їхнього походження, регіону, виду діяльності, віку.<sup>19</sup> У цьому соціальному конгломераті розбіжності потреб тих, хто зацікавлений у фіскальній експансії перерозподілу, і тих, хто проти неї, можуть взаємно блокувати необхідні заходи податкової політики.

---

<sup>19</sup> Samuelson P.A., Nordhause W.D. *Macroeconomics*. 13<sup>th</sup> ed. – New York: McGraw – Hill Company, 1989.

Суть проблеми, поставленої теорією вибору при розробці стратегії і тактики податкової політики, наочно ілюструє такий приклад. Припустимо, що є три парламентарі, котрі мають вибрати між такими трьома програмами (які потребують відповідного фінансування за рахунок платників податків) – великою (1), середньою (2), невеликою (3). Цілком імовірно, що голоси розподіляться таким чином:

**Депутат А:** 1  $\longrightarrow$  2  $\longrightarrow$  3

Тобто перша має перевагу над другою, друга – над третьою.

**Депутат Б:** 2  $\longrightarrow$  3  $\longrightarrow$  1

**Депутат В:** 3  $\longrightarrow$  1  $\longrightarrow$  2

Проблему створює нелогічна поведінка депутата В: коли в цілому віддають перевагу великій програмі над середньою, середній – над невеликою, то депутат В вибирає невелику програму проти великої. Він чинить непослідовно, але він має на це формальне право.

На основі цього парадоксу вибору в 1951 р. К. Ерроу сформулював славнозвісну теорему, названу його ім'ям: якщо можливих варіантів більше двох, жодна процедура голосування не забезпечує розумного колективного вибору, який би відповідав п'яти умовам (раціональності, незалежності від безглузких альтернатив, позитивному взаємозв'язку, оптимуму Парето, неприпустимості диктату). Парадокс голосування, за Ерроу, підкреслює як непередбачуваність незрілої демократії, де можлива нелогічна поведінка, так всю складність прийняття рішень у парламенті, що різняться надто великою різноманітністю позицій.<sup>20</sup>

Податковий компонент теорії вибору має тут особливе значення. Адже оподаткування як процес реалізації податкової політики торкається всіх без винятку суспільних та особистих інтересів. Податковій політиці належить неабияка роль у регулюванні економіки та управлінні державою. В умовах ринкової економіки вона часто заміщає собою планові, цінові, адміністративні методи управління соціально-економічними процесами. Ця політика може стати заложницею хибної, але панівної суспільної думки, жертвою явних чи прихованих тисків на законодавців. Вихід з даної ситуації полягає у тому, що нормальний демократичний процес має еволюціонувати поряд із пізнавальним, разом із визріванням правосвідомості

<sup>20</sup> Mabry R., Ulbrich H. *Introduction to economic principles*. – New York: McGraw – Hill Company, 1989.

громадян як виборців та платників податків. Тоді суспільство може знаходити й приймати потрібні “податкові ліки”, а платники, як і урядовці, керуватимуться не егоїстичними інстинктами, а раціональними сподіваннями, продиктованими громадянською відповідальністю та обов’язком. На жаль, уроки демократії, вже давно збагнуті на Заході, нам ще доводиться засвоювати, а заодно і налагоджувати партнерські стосунки в царині податкової політики між державою та її суб’єктами.

#### **2.4. ЕФЕКТИВНІСТЬ ТА ДІЄВІСТЬ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ**

Податкова політика 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. Якщо рівень податкових вилучень 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, безеквівалентних вилученнях фінансових коштів у економічних суб’єктів. Тому стимулюючий вплив цих заходів на поведінку економічних суб’єктів вимагає досить обережного, добре виваженого їх застосування.

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 й не так боляче “били” би по конкретному громадянину.



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 базису суспільства полягає у невідповідності між жорсткою грошово-кредитною політикою НБУ та м'якими бюджетними обмеженнями, яких дотримувався уряд. Жорсткий контроль за монетарними агрегатами після проведення грошової реформи у 1996 р. не був підкріплений введенням інституту банкрутства. 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.

Не підтримана відповідними заходами державного регулювання монетаристська технологія кількісного регулювання грошової маси в умовах незрілих ринкових відносин зумовила заміщення відсутніх грошей категоріями неплатежів та бартеру. Надзвичайно швидка та недостатньо забезпечена у правовому плані приватизація призвела до:

- криміналізації економічних відносин;
- мінімізації значення держави як власника засобів виробництва;
- ігнорування принципів системності;
- відторгненню відповідних конструкцій монетаристської моделі (у даному випадку).

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 й кількісні параметри податкової політики повинні формуватися на основі загальної економічної стратегії та можливостей її найбільш ефективної реалізації. 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 рр., то можна виділити певні особливості. По-перше, тільки в 2000 р. величина фактичних номінальних надходжень перевищила плановий рівень. По-друге, з року в рік один з головних податків – ПДВ – збирається зі значним недо виконанням.

За даними Державного казначейства, доходи Зведеного бюджету за 2003 р. виконані на 96,3% від плану з урахуванням внесених змін на рік, Державного бюджету – на 94,2%, місцевих бюджетів – на 99,1%.

Реальні доходи Зведеного бюджету (без надходжень від приватизації державного майна та цільових фондів) за 2004 р. збільшилися порівняно з 2003 р. на 18,3%, Державного бюджету – на 19,6%, місцевих бюджетів – на 17,8%.

У структурі надходжень Державного бюджету 2002 р. відбулися зміни: збільшилася частка податкових надходжень (з 58,5% у 2001 р. до 65,8%), в основному через зростання надходжень від внутрішніх податків на товари та послуги. Разом з тим зменшилася частка неподаткових надходжень (з 32,1% у 2001 р. до 25,3%) внаслідок зменшення статті “Інші податкові надходження”.

Податкові надходження Державного бюджету за 2004 р. виконано на 96,7%, неподаткові надходження – на 76,7% від плану з урахуванням внесених змін на рік.

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. 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, 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 проблема 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, необачно не скористатися цими перевагами. 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. 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, відсутні належні підстави характеризувати ці бюджетні документи як бюджети зростання, які відповідають окресленим стратегічним завданням. Поділ Державного бюджету України на два фонди – загальний та спеціальний. При цьому, враховуючи досвід більшості 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.

Нічого не зроблено у сучасних бюджетах для досягнення стійкого випереджаючого розвитку, головним чинником якого можуть бути лише зростання інтелектуального потенціалу нації та науково-технологічні інновації. Починаючи з 1993 р., жоден уряд не зміг закласти у бюджеті фінансування науки більше 1,9% ВВП. Для порівняння нагадаємо, що в СРСР у 1970-1980 рр. частка наукових статей фактично дорівнювала 3,3-3,5% витратної частини бюджету. За період незалежності України відбулося майже трикратне відносне зниження пріоритетності науки порівняно з іншими державними інтересами. У другій половині 90-х років у розрахунку на одного дослідника в паритеті купівельної спроможності національних валют 1999 р. рівень витрат становив: у Бразилії – 48 тис. дол. США, Південній Кореї – 92, Японії – 142, Франції – 174, США – 195, у той час як в Україні лише 1,9 тис. дол. США.

Стійке економічне зростання, як переконує досвід розвинутих країн, можливе в умовах, коли частка витрат на науку та освіту у ВВП наближається до 3% його обсягів, при цьому участь держави у таких витратах сягає в середньому 35-45%. Співставлення наведених даних із 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 інстру-

мент 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 обгрунтованими 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 обгрунтувати 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 р., 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 хибного 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, яким чином податки впливають на перерозподіл обмежених народногосподарських ресурсів як за рівнем, так і за спрямуванням. Цей аспект використання податків потребує особливої уваги, оскільки витікає із сутнісних ознак державного регулювання економіки в перехідних умовах. Відповідно до такої логіки критично важливо подальше вдосконалення стратегії та тактики податкової політики.

У професійно-практичній сфері уроки Заходу повинні стати в пригоді при створенні національної моделі змішаної економіки та відповідної податкової політики з урахуванням вітчизняних реалій. Починати тут необхідно з переборення ціннісно-етичних аномалій у масштабі суспільства. В сфері оподаткування гаслом дня повинно стати повна відповідальність платників перед фіском. Доцільним буде свідоме, хоч і обмежене регулювання економіки, що стало нормою в усіх розвинутих країнах.<sup>21</sup> Адже уряди західних держав аж ніяк не самоусунулися від вирішення проблем довготермінового й стратегічного характеру в тих сферах, де переваги ринкового механізму не діють. Скорочення величини державного сектора ще не рівнозначне послабленню ролі держави.

Важливо зафіксувати, що на заході чітко визначилась тенденція до соціально-орієнтованого суспільства, у якому гарантується соціальний захист громадян при умові їх належної відповідальності перед фіском. Українська наука не повинна перебувати осторонь пошуків і коштів реалізації загальноосвітніх тенденцій до справедливого соціального устрою на ґрунті своєрідності наших обставин.

Ще одне завдання, не вирішене в Україні, полягає в науковому обґрунтуванні податкової політики, адекватної до складної проблеми формування відкритої економіки одночасно з захистом вітчизняного товаровиробника та національних економічних інтересів.

---

<sup>21</sup> Samuelson P.A., Nordhouse W.D. *Macroeconomics*. – 13<sup>th</sup> ed. New York: McGraw – Hill Company, 1989.

На початку ХХІ ст. Україна переживає такий період свого розвитку, коли варто прислухатись, звичайно, з корекцією на вітчизняні умови, до ідей і порад тих представників фіскального знання, хто проповідував і проповідує національні засади податкової політики, пристосовані до певних обставин і вимог моменту, пропонує державно-національну ідентифікацію проблем та інтересів. Зміст “націоналізованої” фіскальної науки не зводиться виключно до інтересів бюджету, хоч їх, безумовно, зараховано до інтересів вищого державного порядку. Чільна їх мета полягає в теоретичному осмисленні та комплексному підході до фінансових можливостей економіки, населення і держави як цілого, а також у розробці питань фіскального мистецтва, пристосованого до вітчизняних умов і національного менталітету. В західних країнах суто бюджетні інтереси підпорядковані критеріям суспільного добробуту та загального життєвого рівня.

З боку урядових структур реалізація національних інтересів засобами оподаткування означає запровадження адаптаційного режиму щодо вітчизняного виробництва. В західних країнах навчилися розраховувати фіскальні заходи таким чином, щоб завдавати мінімального клопоту суспільству або компенсувати заподіяні обмеження вигодами державної діяльності, загалом – гарантувати більше вигоди, ніж шкоди. Для того, щоб дослідити практичні аспекти реалізації податкової політики, необхідно на нашу думку, ознайомитися з методологічними засадами трактування ефективності податкової політики.

*Ефективність податкової політики* – дієвість обраних інструментів податкової політики при визначенні часу, упродовж якого відбувається реалізація такої політики. Оскільки податкова політика є реалізацією фіскальних-регулюючих інтересів держави як суспільного інституту, то вона має задовольняти вказані інтереси на двох рівнях: *необхідному та достатньому*.<sup>22</sup>

Необхідний рівень реалізації інтересів охоплює фінансове забезпечення функцій держави як такої, тобто апарату управління. Якщо податкова політика не задовольняє фінансово цей рівень інтересів, то не має мови ні про яку результативність податкових дій, оскільки саме джерело дії має ресурсні проблеми.

Достатній рівень ефективності визначає, що податкові дії держави дозволяють їй не лише забезпечувати своє функціонування,

---

<sup>22</sup> Держава – податки – бізнес (із світового досвіду фіскального регулювання економіки) / За ред. В.Л. Андрущенко, В.М. Федосова, В.М. Суторміної. – К.: Либідь, 1992.



але й використовувати свої ресурси та інструменти впливу задля досягнення цілей суспільного розвитку, основними з яких називають контроль за зайнятістю, інфляцією та економічним ростом. Таке розуміння ефективності податкової політики, на відміну від трактування ефективності як співвідношення фактичних і очікуваних доходів та видатків бюджету, дозволяє не лише у кількісній формі представити результативність податкових дій, але й дати їм якісну оцінку.

Ефективність податкової політики слід, на нашу думку, оцінювати за ступенем виконання нею належних функцій. З огляду на це, ефективність такої політики повинна розглядатися, по-перше, з точки зору виконання державного бюджету (безпосередньо фіскальна ефективність), по-друге – з точки зору впливу на соціально-економічну динаміку в країні (стратегічна економічна ефективність).

Найважливішими показниками фіскальної ефективності податкової політики є збирання бюджетних доходів, виконання бюджетних зобов'язань, управління бюджетним дефіцитом і державним боргом. З урахуванням результативності діяльності виконавчої влади з реалізації зазначених напрямів може бути дана кількісна оцінка ефективності податкової політики. Критеріями ефективності податкової політики за цим напрямом можуть бути:

- рівень збирання бюджетних доходів у цілому і податків зокрема;
- рівень виконання планових і прогнозних показників податкових надходжень і бюджетних зобов'язань;
- величина бюджетного дефіциту, параметри та швидкість зростання державного боргу;
- обсяг фінансових ресурсів, що спрямовуються на обслуговування державного боргу;
- ступінь виконання законодавчих і прирівняних до них актів про оподаткування;
- величина бюджетної заборгованості внаслідок наявної несплати податкових зобов'язань;
- величина простроченої заборгованості бюджетних установ через їхнє недофінансування тощо.

Загальна незбалансованість зобов'язань і ресурсів держави означає низьку ефективність існуючої податкової політики. Незважаючи на значний прогрес у створенні ефективної системи управління державними фінансами, її елементи функціонують із недостатньо високим ступенем ефективності. Це стосується міжбюджетних відносин та бюджетного процесу взагалі, включаючи стадії формування податкової політики, виконання бюджету, обліку і

контролю, прозорості бюджетів і процедур прийняття бюджетних рішень, управління боргом і активами.

Критеріями стратегічної економічної ефективності податкової політики є динаміка основних макроекономічних показників у співставленні з наміченими структурними пріоритетами, а саме:

- динаміка ВВП та обсягів виробництва;
- темпи економічного зростання та збільшення прибутків й активів суб'єктів господарювання;
- рівень зайнятості та величина реальних доходів населення тощо.

Відсутність, суперечливість чи невизначеність стратегічних пріоритетів перешкоджає виробленню збалансованої податкової політики. Стратегічна ефективність податкової політики залежить від того, яким чином вона пов'язана з іншими складовими економічної політики, насамперед – з грошово-кредитною політикою.

Здійснення намічених 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 незначні, до того ж 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 в 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 пожевлення 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.

Стратегічними напрямами сучасної податкової політики мають стати:

- забезпечення повного і своєчасного виконання фінансових зобов'язань держави на всіх рівнях влади;
- усунення дестимулюючих елементів і посилення стимулюючих функцій податкової політики, насамперед в напрямках реформування податкової системи і політики бюджетних видатків;
- значне зменшення боргового навантаження на економіку;
- забезпечення стратегічної спрямованості податкової політики;
- розмежування у бюджетах усіх рівнів поточних видатків і видатків на розвиток, визначення джерел, за рахунок яких мають формуватися видатки на розвиток.

При цьому найважливішими критеріями формування та виконання державного і місцевих бюджетів повинні стати:

- відповідність податкової політики національним інтересам;
- забезпечення суверенітету держави у здійсненні національної податкової політики;
- зміцнення держави на основі забезпечення фінансовими ресурсами можливостей реалізації її функцій у здійсненні внутрішньої та зовнішньої політики;
- реальність цілей податкової політики та створення умов для їх досягнення;
- узгодженість у фіскальному процесі річних і стратегічних завдань державної політики економічного розвитку.

Останнім часом вирішення проблем навколишнього середовища та соціальних проблем стають загально визнаними цілями податкової політики різних країн.<sup>23</sup> Ця група проблем вирішується

---

<sup>23</sup> Samuelson P.A., Nordhaus W.D. *Macroeconomics*. – 13<sup>th</sup> ed. – New York: McGraw – Hill Company, 1989.

через використання енвайронментального підходу до формування податкової політики: вибору податкових інструментів, спираючись на критерій сприяння дії даного інструмента, на зацікавленість економічних агентів у вживанні заходів, щодо захисту навколишнього середовища (спеціальні податки, пільги на сплату податків, видатки державного бюджету на побудову очисних споруд тощо).

Для оцінки ефективності податкової політики використовують коефіцієнт – співвідношення податкових надходжень до ВВП. Результати цього показника дуже різняться для різних країн. Тенденція до зростання коефіцієнта співвідношення податків до ВВП була всесвітньою у 60-ті роки ХХ ст. і трохи призупинилась до кінця 80-х. Це відбувалося через такі альтернативні тенденції:

- підвищення диференціації та зміна цінностей в суспільстві;
- ефект “маховика” (підвищення видатків протягом періодів кризи, але тільки часткове зниження у наступний період);
- внутрішні стимули у політичному процесі (відповідь групам, які тиснуть на прийняття рішень урядом);
- нагромадження бюрократії.

Наступні узагальнення є дуже важливими з позиції оцінки ефективності діяльності органів державної влади та вироблення правильної стратегії проведення податкової політики:

- вищий, ніж потрібно, рівень витрат впливатиме на рівень заборгованості та її обслуговування або на податковий тягар;
- основний принцип для людей, які приймають рішення, правильно оцінити, як збільшення державного фінансування вплине на економіку, порівняно із зменшення фінансування, що в свою чергу призведе до зменшення урядових вимог щодо доступу до заощаджень та звільнить ці заощадження для використання у приватному секторі;
- порівняти програмні витрати та загальні витрати відносно ВВП з відповідними показниками в сусідів, торгових партнерів або інших країн на однаковій стадії розвитку: наскільки співставним є розмір та структура? Чи можна скласти певну точку зору, щодо ситуації?
- починати з трохи обмежуючого підходу щодо розміщувальної, розподільної та стабілізаційної дії уряду, навіть тому, що хоча наміри є добрими, дуже важко передбачити, як спрацює державне втручання. Крім цього, як тільки програма готова до впровадження, завжди існуватиме сильна опозиція, яка виступатиме за закриття програми. Досить ефективним буде використання вузького підходу до поняття чистих суспільних товарів та бути

розбірливим у оцінюванні перспектив подолання “неспроможності ринку” шляхом, який потребує значних суспільних ресурсів;

- бути реалістичним у оцінюванні спроможності уряду допомогти в певний момент вирішенню відповідної проблеми;
- піддавати сумніву недостатній приріст: періодично ставити питання про основні цілі програми під час її виконання; при виявленні нових пріоритетів шукати шляхи для їх внутрішнього фінансування через скорочення або скасування чинних програм, а не завдяки простому додданню нових програм.

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 і т. ін.) 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.

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 відсоткових пунктів приводить до зростання ВВП на 0,5-1 % на рік.<sup>24</sup> 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 їхню 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 може бути значно ширшим, 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

---

<sup>24</sup> Mabry R., Ulbrich H. Introduction to economic principles. New York: McGraw – Hill Company, 1989.

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.

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, радше, прагнення до переобрання.<sup>25</sup> Політики можуть свідомо використовувати елементи податкової політики для максимізації підтримки виборців навіть тоді, коли їхні фіскальні рішення дестабілізують економіку. Згідно з цією точкою зору податкова політика може використовуватися в егоїстичних політичних цілях і спричиняти економічні коливання.

Населення, як вважають, під час голосування враховує економічні умови. За допомогою процедури виборів тих, хто при владі, буде покарано, якщо економіка перебуває у депресивному стані, або винагороджено, якщо економіка процвітає. Отже, ближче до виборів, політики, що перебувають при владі (за допомогою відповідно налаштованого парламенту), знижуватимуть податки і збільшуватимуть державні видатки. Ці дії будуть популярними не лише самі собою, а й створені ними стимули сприятливо вплинуть на всі економічні показники. Обсяг виробництва і реальні доходи зростуть; безробіття зменшиться, а рівень цін залишатиметься відносно стабільним. Як наслідок, політики, що перебувають при владі, використають дуже сприятливі економічні умови для повторного

---

<sup>25</sup> Макконнел К.Р., Брю С.Л. Аналітична економіка: Принципи, проблеми і політика. Макроекономіка. Частина I. – Львів: Альтернативи, 1997.

обрання. Однак після виборів продовження політики стимулювання зростання економіки шораз більше веде до зростання рівня цін і шораз менше – до збільшення реальних доходів населення. Серед громадськості наростають побоювання посилення інфляції, що штовхає політиків до стримувальної податкової політики. Отже, “випродукований у столиці” спад, можна сказати, ґрунтуватиметься на впорядкуванні урядових видатків і підвищенні рівня податків для стримування інфляції. Цей спад не зашкодить обраним політикам, бо до наступних виборів залишатиметься ще кілька років, а для більшості виборців вирішальну роль відіграє стан економіки за рік до виборів чи близько цього. Справді, спад забезпечує нову точку відліку, з якої знову можна використати фіскальну політику для індукування нового піднесення у період наступних виборів. Таке можливе переключення податкової політики турбує суспільство, проте його важко засвідчити документально.

Політичні аналітики повинні розуміти, що існує потенційна упередженість у політичних стимулах, яка може завадити прийняттю оптимальних рішень, щодо, наприклад, податкового фінансування політики витрат. Назвемо наступні:

- можливість фінансування державного дефіциту за допомогою довгострокових позик сприяє відкладенню прийняття економічно обтяжливих рішень щодо реформування стратегії податкової політики або скорочення видатків;
- переваги обережної та орієнтованої на продуктивність податкової політики є очевидним лише у довгостроковому періоді, який перевищує строк повноважень державної адміністрації;
- + навіть у період фіскальної консолідації набагато легше підвищити податки, ніж скорочувати програми регуляторного характеру;
- те, що обрані урядовці удають видимість звернення до нагальних проблем, може зробити їх відомішими та популярнішими, ніж, якщо, вони покращуватимуть адміністрування чинних програм, запроваджених їх попередниками (це часто пояснює, чому збільшуються розміри уряду).

Перейдемо тепер від практичних проблем застосування податкової політики до основних критичних зауважень. Суть *ефекту витіснення* у тому, що стимулююча податкова політика веде до зменшення податкового навантаження та підвищує відсоткові 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 відсоткову ставку – ціну, що її платять за отримання грошей у позику. Так як інвестиційні видатки обернено пропорційні до відсоткової ставки, частину інвестицій буде відкинута або витіснена. Проте, хоча мало хто ставить під сумнів описану логічну схему, все ж серед економістів немає згоди щодо ефекту витіснення.<sup>26</sup> 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, адже податкові зміни обов'язково повинні бути закладені у стратегію податкової політики.

Окремі економісти вважають, 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 вищий рівень оподаткування. Бюджетний дефіцит – державні від'ємні заощадження – спричиняє зростання приватних заощаджень. Цей зв'язок називають *теоремаю еквівалентності Рікардо*, за іменем англійського економіста Д. Рікардо, який вперше сформулював її на початку ХІХ ст.<sup>27</sup> 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 зростають, як прогнозувалося. Податкова політика виявиться або зовсім неефективною, або її впливи будуть серйозно послаблені. 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.

<sup>26</sup> Макконнел К.Р., Брю С.Л. Аналітична економіка: Принципи, проблеми і політика. Макроекономіка. Частина І. – Львів: Альтернативи, 1997.

<sup>27</sup> Рікардо Д. Сочинения: В 3-х т.: Пер. с англ. – М.: Госполитиздат, 1955. – Т.1: Начала политической экономии и налогового обложения. – С. 341.

Проаналізуємо вплив витіснення та інфляції на податкову політику за допомогою рисунків 2.4.1-2.4.3.

Припустимо, що неінфляційний рівень реального ВВП за повного використання потужностей становить 300 млрд. грн., як це показано на рис. 2.4.1. 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. Припустимо тепер, що уряд вдався до стимулюючої податкової політики (зменшення податкового навантаження у розмірі 30 млрд. грн.) і це перемістило криву сукупного попиту вправо в 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 більший вплив на ВВП за рахунок існування мультиплікатора. За відсутності рівноважних 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.

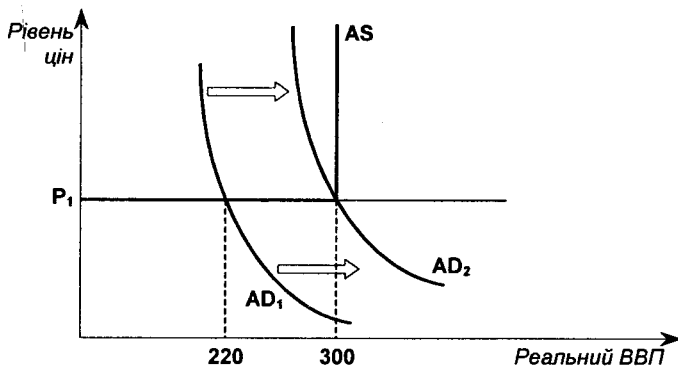


Рис 2.4.1. Вплив рівня податків та видатків на рівень сукупного попиту

На рис. 2.4.2 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. Ефект витіснення може послабити дію фіскальної політики.

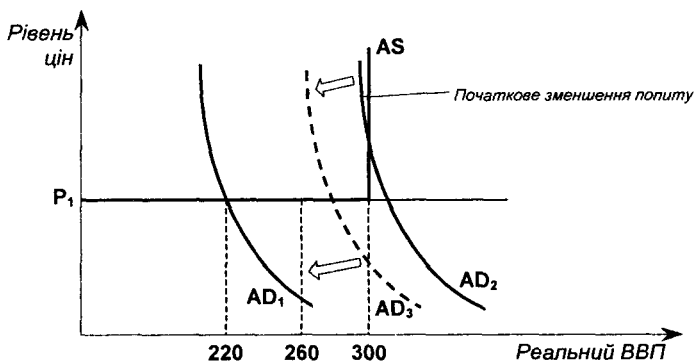


Рис 2.4.2. Вплив рівня податків та видатків на рівень сукупного попиту з урахуванням ефекту витіснення

На рис. 2.4.3. звернемось 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 рисунках 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.

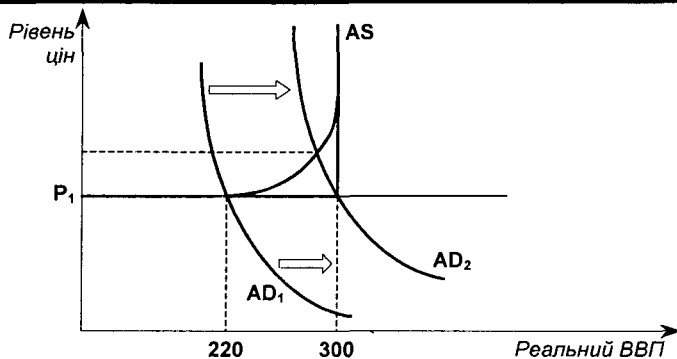


Рис. 2.4.3. Вплив рівня податків та видатків на рівень сукупного попиту за реальних умов

Крива сукупного попиту на рисунку 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 висхідним відтинком 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 не прогнозованих міжнародних збурень сукупного попиту, які можуть змінити вітчизняний ВВП і спричинити недоречність вітчизняних заходів податкової політики.

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. 2.4.4). Тепер припустімо, що в економіках основних торговельних партнерів України (наприклад у 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 виго-

дами має і такі невітніші для економіки наслідки, як звуження оперативності при практичній реалізації тактики податкової політики.

При аналізі *ефекту витіснення* ми дійшли висновку, що стимулююча податкова політика шляхом зменшення податкового навантаження може збільшувати відсоткові ставки, зменшувати обсяг інвестицій і послаблювати практичну реалізацію податкової політики. Тепер з'ясуємо, який вплив рівень оподаткування чинитиме на чистий експорт.

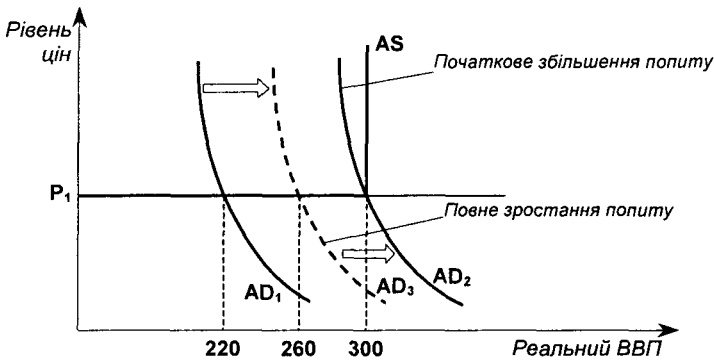


Рис. 2.4.4. Зміна сукупного попиту при умові, що економіка України є складовою світового господарства

Припустімо, що у країні проводиться стимулююча податкова політика, яка призводить до пониження податкового навантаження. Зменшена норма оподаткування приваблюватиме фінансовий капітал із-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 товар – 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 імпортованих товарів. Як наслідок, зі зменшенням експорту і зростанням імпорту видатки на чистий експорт України знизяться і стимулююча податкова політика буде частково нейтралізовано.

Повернемося до нашого аналізу сукупного попиту та сукупної пропозиції на рис. 2.4.4. Стимулююча податкова політика, спрямо-

вана на збільшення сукупного попиту від  $AD_1$  до  $AD_2$  може підвищити відсоткову 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 зміститься 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.

Нехай на рис. 2.4.5 сукупний попит і сукупна пропозиція становлять відповідно  $AD_1$  і  $AS_1$  так, що рівноважний рівень ВВП –  $Q_1$ , а рівень цін –  $P_1$ . Припустімо 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,  $AD_2$ .

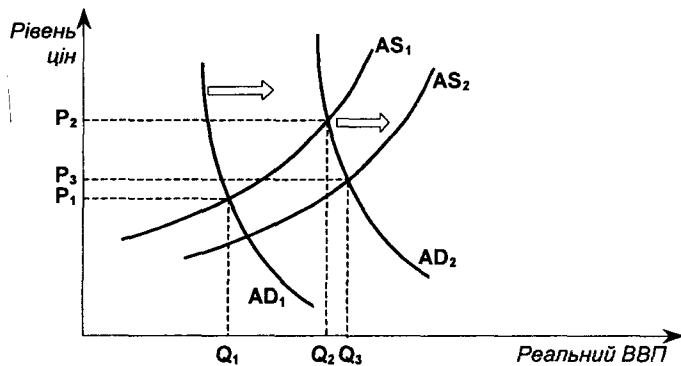


Рис. 2.4.5. Вплив податкової політики на сукупну пропозиції

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 збільшить прибутковість інвестицій. Отже, зменшення податків викликає збільшення заощадження та інвестиції і, як наслідок, збільшить норму нагромадження капіталу.

Нижчі ставки податку з особистого доходу збільшать реальну заробітну плату (після сплати податків) – ціну праці – і поліпшать стимули до праці. Багато людей, які ще не входять до складу робочої сили, запропонують свої послуги, бо реальна заробітна плата зростає. У відповідь у персоналу з'являться стимули працювати більше годин і скорочувати відпустки.

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 перемішуватиме криву сукупної пропозиції вправо, з положення  $AS_1$  в  $AS_2$  на рис. 2.4.5, 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 спричинять 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.<sup>28</sup>

Більшість економістів скептично ставиться до впливу зниження податків на пропозицію, зокрема, з огляду на зниження у 1980-ті роки податків у США для стимулювання пропозиції.<sup>29</sup> По-перше, ці фахівці стверджують, що сподівані позитивні впливи зниження

<sup>28</sup> McConnel C., Brue S.I. Principles, problems, and policies. – 11<sup>th</sup> ed. – New York: McGraw – Hill Publishing Company, 1990.

<sup>29</sup> Mabry R., Ulbrich H. Introduction to economic principles. – New York: McGraw – Hill Company, 1989.

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.

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 мають здійснюватися у жорсткому співставленні з підвищенням ефективності власне самої податкової політики. Політика пристосування бюджету під об'єми виробництва і доходів, що знижуються, безперспективна. З огляду на те, що за роки ринкових перетворень в Україні за рахунок постійного послаблення податкового навантаження 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.

## 2.5. ПРИНЦИПИ ТА КРИТЕРІЇ ФОРМУВАННЯ І РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Стратегія формування податкової політики обов'язково повинна базуватися на наукових основах побудови фіскальних взаємостосунків платників податків та держави. Їх реалізація базується на встановленні принципів резиденства і територіальності для обґрунтування стратегії та тактики прямого оподаткування та принципів місця призначення та країни походження – для непрямого оподаткування.

**Пряме оподаткування:** *принципи резиденства і територіальності.*

Принцип резиденства передбачає податкову відповідальність фізичних/юридичних осіб за місцем знаходження його *податкового доміцця.*



Відповідно до даного принципу всі доходи суб'єкта господарювання, отримані у всіх юрисдикціях, де він проводив комерційні операції, оподатковуються подходними податками в країні, в якій дана фізична/юридична особа являється резидентом.

На відміну від цього, відповідно до принципу територіальності, який реалізує податковий суверенітет кожної держави, всі доходи, отримані на даній території, повинні оподатковуватись у юрисдикції їх створення. При розподіленні таких доходів на користь реципієнтів, які знаходяться в іноземній державі, стягуються спеціальні податки на *репатріацію прибутку*. Співставити, як застосовуються принципи резиденства і територіальності для подходних (прямих) податків можна на основі табл. 2.5.1.

Формально у застосуванні принципу резиденства велику зацікавленість виявляють країни з розвинутою економікою (юрисдикції для більшості ТНК), так як даний принцип дозволяє оподатковувати всі глобальні доходи ТНК, операції, які проводяться в кількох країнах відразу.

Принцип територіальності по своїй суті повинен бути більш характерним для країн, де реально утворюються доходи ТНК, тобто для країн-імпортерів капіталу. Вивіз доходів із цих країн у вигляді відсотків, дивідендів, роялті однозначно тягне за собою застосування податків на репатріацію.

Таблиця 2.5.1.

**Принципи резиденства та територіальності  
у подходному оподаткуванні**

<b>Резиденство</b>	<b>Територіальність</b>
Враховуються усі елементи матеріального та соціального становища податкоплатника, так як саме країна постійного місця проживання має можливість найповніше оцінити стан справ податкоплатника і справедливніше оподаткувати його чистий дохід.	В меншій мірі можливі уникнення від сплати податків (немає податкових пільг, податки утримуються у джерела отримання доходів); застосування принципу територіальності не призведе до втрат в оподаткуванні валового доходу відносно чистого доходу.
Принцип має вигоду для країн, які займаються експортуванням капіталу.	Принцип має вигоду для країн, які займаються імпортуванням капіталу.
Згідно з принципом резиденства сплачуються податки на прибуток корпорацій, індивідуальні подходні податки, податки на власність, трансфертні податки.	Згідно з принципом територіальності сплачуються податки на репатріацію доходу (розподіл доходу на користь іноземного резидента у вигляді відсотків, дивідендів, роялті).
База оподаткування – чистий національний продукт, тобто всі доходи резидентів даної юрисдикції, які не оподатковуються за кордоном.	База оподаткування – чистий внутрішній продукт, тобто доходи, одержані від усіх факторів виробництва, застосованих в даній країні, незалежно від кінцевого резиденства цих факторів.

Реально як країни з розвинутою економікою, так і країни, що розвиваються, користуються своїм правом на податковий суверенітет, використовують у своєму національному оподаткуванні обидва принципи. Це призведе до міжнародного подвійного оподаткування, наочне уявлення про яке дає рис. 2.5.1.

В світовій практиці, тим не менше, принцип резиденства в чистому вигляді більш характерний для оподаткування фізичних осіб. В тому випадку, якщо фізичні особи підлягають під подвійне оподаткування, то іноземні держави або звільняють своїх нерезидентів від індивідуального податкового оподаткування, або застосовують для таких осіб пониженні податкові ставки (менше 15%). Для корпорацій характерне застосування обох принципів оподаткування, як показує рис. 2.5.1. За принципом резиденства оподатковуються всі доходи корпорації (глобальний дохід), а також за принципом територіальності стягуються податки з нерезидентів. Ряд країн, як правило податкових гаваней, використовують критерій територіальності відносно до своїх резидентів, тобто оподатковує тільки доходи, отримані в своїй юрисдикції, а всі іноземні доходи резидентів звільняє від оподаткування. Серед країн з розвинутою економікою в оподаткуванні доходів корпорацій ці методи використовуються Франція та Швейцарія.

Співвідношення принципів резидентства та територіальності у податковому оподаткуванні й ефективність кожного із них наочно відображає наступна економіко-математична модель.

Розглянемо модель глобальної економіки, що складається з двох країн. Припустимо досконалу мобільність капіталу. Нехай  $r$  – відсоткова ставка в країні А і  $r^*$  – відсоткова ставка в іноземній державі В. Країна А може мати три різні податкові ставки для оподаткування доходів у формі відсоткових платежів:

- 1)  $t_D$  – податкова ставка для резидентів А, яка застосовується до доходів резидентів, одержаних у своїй юрисдикції А;
- 2)  $t_F$  – ефективна податкова ставка (відношення загальної суми сплачених податків до загальної суми одержаних доходів), яка застосовується до зарубіжних доходів резидентів А на додаток до податків, вже сплачених цими резидентами в державі В;
- 3)  $t_N$  – податкова ставка на відсотковий дохід нерезидентів А (іноземців, резидентів країни В), одержаний в країні А.

Відповідно, держава В теж може стягувати три податкові ставки:  $t_D^*$ ,  $t_F^*$ ,  $t_N^*$ . Причому  $t_F + t_N^*$  і  $t_F^* + t_N$  – діючі ефективні податкові ставки на дохід, одержаний поза своєю юрисдикцією резидентами даної країни (А) й іноземцями (резидентами В) відповідно.

Якщо ринки капіталів між двома країнами інтегровані, то можливості податкових арбітражних операцій (тобто переказ капіталів з країни з високими податками в юрисдикцію з низькими податками) наступні:

- стосовно резидентів А:

$$r(1 - t_D) = r^*(1 - t_N^* - t_F), \tag{1}$$

Рівновага досягається за рахунок еквівалентності інвестиційних доходів в даній країні і за кордоном. Якщо рівність порушити, то економічні агенти зможуть займати грошові суми в країні з низькою ставкою відсотка (з урахуванням податків) й інвестувати такі позики в країну з високою ставкою відсотка (з урахуванням сплати податків), де очікується великий прибуток;

- стосовно резидентів В:

$$r(1 - t_N - t_F^*) = r^*(1 - t_D^*), \tag{2}$$

що дає можливість отримати необмежений прибуток іноземним резидентам.

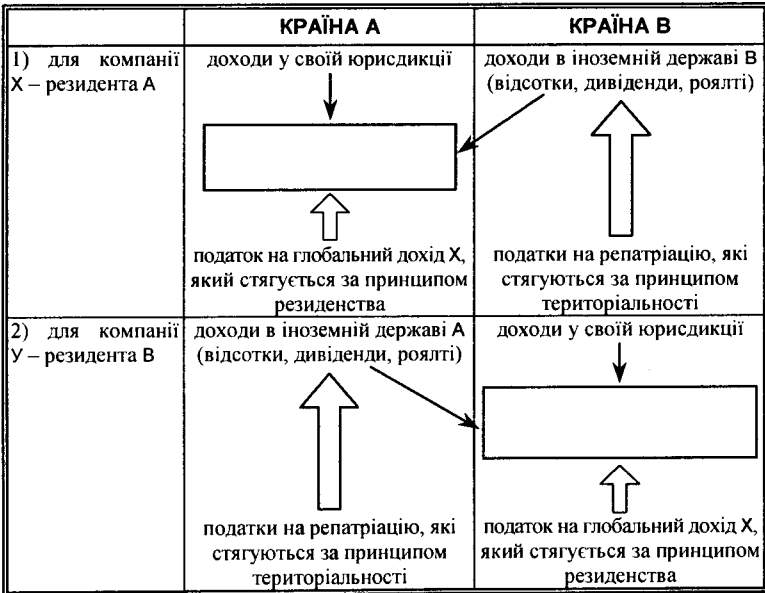


Рис. 2.5.1. Міжнародне подвійне оподаткування

Рівняння (1) і (2) утворюють лінійну і однорідну систему двох невідомих  $r$  і  $r^*$ . Якщо на ринку капіталів існуватиме рівновага

(тобто відсоткові ставки до обліку податків будуть позитивні), то податкові ставки в двох країнах повинні відображати обмеження:

$$(1 - t_{rD})(1 - t_{rD}^*) = (1 - t_{rN}^* - t_{rF})(1 - t_{rN} - t_{rF}^*), \quad (3)$$

Дане обмеження, яке включає податкові ставки різних податкових юрисдикцій, показує, що навіть в тому випадку, якщо ці юрисдикції не координуватимуть свої податкові системи, то кожна країна тим не менше повинна враховувати податкову систему іншої.

Припустимо, що обидві країни слідують одному і тому ж принципу оподаткування:

- а) при застосуванні принципу територіальності дохід обкладається тільки там, де він одержаний, незалежно від резидентства. Маємо:

$$t_{rD} = t_{rN}, t_{rD}^* = t_{rN}^* \text{ і } t_{rF} = t_{rF}^* = 0, \quad (4)$$

За даних умов рівняння-обмеження (3) виконується, і рівновага на світовому ринку капіталів зберігається;

- б) при застосуванні принципу резидентства дохід обкладається залежно від резидентства і незалежно від джерела його походження. В даному випадку одержуємо:

$$t_{rD} = t_{rN}^* + t_{rF}, t_{rD}^* = t_{rN} + t_{rF}^* \text{ і } t_{rN} = t_{rN}^* = 0, \quad (5)$$

що також залишає обмеження (3) в стані рівності.

В тому випадку, якщо країни не слідуватимуть однаковим принципам в оподаткуванні, обмеження (3) не виконуватиметься, і рівноваги не буде.

Припустимо, що країна А використовує принцип резидентства, а країна В – принцип територіальності. Маємо:

$$t_{rD} = t_{rN}^* + t_{rF} \text{ і } t_{rN} = 0, \quad (6)$$

$$t_{rD}^* = t_{rN}^* \text{ і } t_{rF}^* = 0. \quad (7)$$

Отже, до тих пір, поки іноземна держава не стягуватиме податки так, що  $t_{rD}^* = t_{rN}^*$  (у (7) ми маємо  $t_{rF}^* = 0$ ), спільне обмеження (3) не виконуватиметься.

Даний аналіз дозволяє зробити висновок про те, що інтегрований міжнародний розподіл фінансових потоків залежить від національної податкової структури. Необхідна міжнародна податкова координація для того, щоб ефективніше розподіляти фінансові потоки між країнами на основі застосування єдиних принципів оподаткування.

**Непряме оподаткування: принцип місця призначення і країни походження.**

Базою для адміністрування непрямих податків в рамках всієї економіки є ВВП за вирахуванням валової суми інвестицій з урахуванням експорту і імпорту. За аналогією з резидентством і територіальністю для прямих податків для непрямих податків використовуються два принципи оподаткування: принцип місця призначення і принцип країни походження. Найбільшу питому вагу серед непрямих податків займає податок на додану вартість, а тому дослідження принципів місця призначення і країни походження ми проведемо, в основному, на прикладі ПДВ.

Принцип місця призначення припускає, що ПДВ стягується зі всіх товарів і послуг, які були ввезені в дану юрисдикцію для кінцевого споживання незалежно від того, де ці продукти були вироблені. Згідно з даним принципом ПДВ, по суті, є податком на кінцеве споживання, ним оподатковується імпорт і не оподатковується експорт.

Принцип країни походження припускає, що ПДВ стягується зі всіх товарів і послуг, вироблених в даній країні незалежно від кінцевого місця споживання даних продуктів. В даному випадку оподатковується експорт і не оподатковується імпорт, а ПДВ є податком на виробництво продукції. Податкову базу для ПДВ складає ВВП за вирахуванням валових внутрішніх інвестицій.

В даний час в світовій економіці застосовується в основному ПДВ, що стягується згідно з принципом місця призначення, тобто від оподаткування звільняється експорт, а обкладається імпорт товарів і послуг. Контроль за правильністю сплати податку, окрім податкових служб, ведуть митні органи держав на основі звітності фірм-імпортерів. До стягування ПДВ за принципом країни походження ЄС планував перейти з 1997 р., здійснюючи свою внутрішню програму податкової гармонізації. Передбачається, що принцип країни походження діятиме тільки між країнами ЄС. Компенсувати доходи / збитки, що виникають в результаті зміни бази ПДВ, усередині співтовариства повинна буде клірингова палата ЄС. На території ЄС із третіми країнами продовжуватиме діяти принцип місця призначення. Необхідність застосування всіма країнами єдиного принципу в оподаткуванні ПДВ може підтвердити економіко-математична модель.

Припустимо модель глобальної економіки, розроблену для двох країн, між якими існує вільне переміщення товарів і послуг. В даному випадку передбачається, що вільна торгівля вирівнює ціну товарів з урахуванням податків, що накладає деякі обмеження на національні особливості оподаткування ПДВ.

Нехай  $p$  – ціна певного товару, що продається в країні А, виражена на основі деякої загальної для двох країн міри вартості. Припустимо також, що цією мірою вартості є праця.

Країна А може застосовувати для оподаткування товару ПДВ три різні податкові ставки:

- $t_D$  (1) – податкова ставка для товару, виробленого в країні А і призначеного для внутрішнього ринку;
- $t_x$  (2) – податкова ставка при експорті товару;
- $t_m$  (3) – ефективна податкова ставка, що стягується при імпорті товару додатково до податку, який вже сплачено за кордоном, в країні В.

Аналогічні ставки застосовує і країна В:

$$t_D^* (4), t_x^* (5), t_m^* (6).$$

Тепер припустимо, що споживач в країні А може купити або вітчизняний товар, або імпортний. Якщо аналогічний товар виробляється в обох країнах, то його ціна з урахуванням податку для споживача в країні А може бути однаковою, незалежно від країни-виробника товару, тобто:

$$p(1 + t_D) = p^*(1 + t_x^* + t_m). \quad (7)$$

і для споживача в країні В:

$$p(1 + t_x + t_m^*) = p^*(1 + t_D^*). \quad (8)$$

Отже, якщо аналогічний товар виробляється і споживається в обох країнах, то рівність (7) і (8) повинні виконуватися одночасно. Оскільки ПДВ застосовується до всієї номенклатури товарів, то повинен існувати принаймні один товар, який виробляється і споживається в обох країнах, тобто:

$$(1 + t_D)(1 + t_D^*) = (1 + t_x^* + t_m)(1 + t_x + t_m^*). \quad (9)$$

Для рівнянь (7) і (8) єдиний випадок, при якому їх розв'язання є неможливим, коли  $p = p^* = 0$ .

Будь-який з принципів оподаткування ПДВ (і місця призначення і країни походження), якщо він одночасно застосовується обома країнами, має загальне обмеження (9). Наприклад, якщо обидві країни застосовують принцип місця призначення, тоді справедливою буде така залежність:

$$t_D = t_x^* + t_m, t_D^* = t_x + t_m^* \text{ і } t_x = t_x^* = 0, \quad (10)$$

а якщо принцип країни походження, тоді:

$$t_D = t_x, t_D^* + t_x^* \text{ і } t_m = t_m^* = 0. \quad (11)$$

Спільне обмеження (9) задовольняє рівнянням і (10) і (11). Але якщо хоча б одна країна застосовуватиме відмінний від іншої країни принцип оподаткування, то спільне обмеження (9) буде порушено, і рівновага на світовому товарному ринку також буде порушена.

Слід також відзначити, що якщо обидві країни застосовують однакові принципи обкладення ПДВ, то співвідношення між цінами виробника і споживача  $p_i : p_j$  до оподаткування і  $[p_i (1 + t_D)] : [p_j(1 + t_D)]$  після застосування ПДВ зберігається. Наприклад, якщо в обох країнах використовується принцип місця призначення і  $p_i : p_j = p_i^* : p_j^*$ , то і після оподаткування рівність також зберігається:

$$\frac{p_i(1+t_D)}{p_j(1+t_D)} = \frac{p_i^*(1+t_D^*)}{p_j^*(1+t_D^*)}$$

Особливістю непрямого оподаткування зовнішньоекономічної діяльності є те, що залежно від стану політичних та економічних зв'язків даної держави, залежно від політики лібералізації або протекціонізму у зовнішній торгівлі, від необхідності залучення в економіку країни іноземних інвестицій, кожна країна має право застосовувати в непрямому оподаткуванні різні правові режими.

*Національний режим* в оподаткуванні означає, що для операцій за участю іноземних фізичних або юридичних осіб застосовуються такі ж ставки і такі ж можливості отримання податкових пільг, як і для національних компаній.

Режим *найсприятливішої нації* припускає, що податкові ставки і податкові пільги застосовуються такі самі, як і для будь-якої іноземної компанії, що не користується правом на отримання національного режиму. Як правило, це означає меншу кількість податкових пільг, але у ряді випадків даний режим може бути вигідний з погляду вживаних ставок митних платежів й інших зборів. Наприклад, судна під ліберійським або панамським прапором можуть користуватися даним режимом в будь-якому порту світу, що значно мінімізує непряме оподаткування.

У ряді випадків країни, що не користуються перевагами в зовнішньоекономічних відносинах з даною державою, можуть підпасти під режим бойкоту або не увійти до числа найсприятливіших націй. При цьому для компаній-резидентів таких країн, а також для вітчизняних суб'єктів ЗЕД, які ведуть операції з даними країнами, застосовуватимуться і вищі ставки митних платежів й інших зборів.

Податки в руках одних можуть виступати знаряддям та інструментом стабілізації та економічного процвітання в державі, а в руках інших – засобом нестабільності і економічного саморуїнування. 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 парето-оптимально поєднувати інтереси держави, платників податків і громадян виборців.

За інтерпретацією Парето, оптимальною вважається будь-яка дія, що 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 Парето 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 податкоплатників без погіршення фіскальних інтересів держави і послаблення соціального захисту громадян-виборців. Досягти цього, на думку автора, можна за умови наукового поєднання наступних вихідних критеріїв:

- критерій фіскальної достатності (інтереси держави);
- критерій економічної ефективності (інтереси податкоплатників);
- критерій соціальної справедливості (інтереси громадян-виборців);
- критерій стабільності;
- критерій гнучкості.

Критерій фіскальної достатності зводиться до того, що, проводячи податкову політику, необхідно забезпечити таку величину податкових надходжень, яка є оптимально бажаною, виходячи із проголошеної економічної доктрини. Досліджуючи значення даного критерію, проглядається чітка пропорційна залежність між нормою оподаткування і величиною податкових надходжень: чим вища норма оподаткування, тим вищі розміри податкових надходжень. Цю залежність можна відобразити простою математичною формулою:

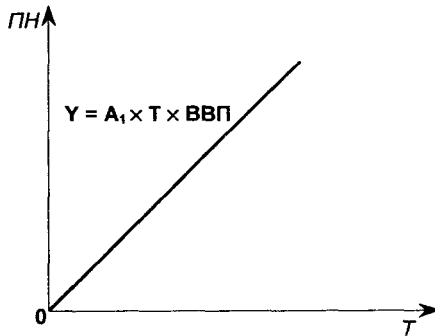
$$ПН = A_1 \times T \times ВВП.$$

Досліджуючи цей критерій, простежується чітка пропорційна залежність між нормою оподаткування і величиною податкових надходжень до бюджету (див. рис. 2.5.2.)



Суть критерію полягає у тому, що при збільшенні норми оподаткування збільшуються податкові надходження (якщо не враховувати інших критеріїв). При нульовому рівні оподаткування, податкові надходження будуть відсутні. При збільшенні норми оподаткування, податкові надходження до бюджету будуть збільшуватись, хоча темпи росту податкових надходжень будуть повільнішими, ніж темпи росту норми оподаткування. Але цей процес повинен проходити не хаотично та спонтанно, а у відповідності до критеріїв економічної ефективності та соціальної справедливості.

Графічне зображення даного критерію.



- ПН – податкові надходження;  
 $A_1$  – коефіцієнт залежності податкових надходжень від норми оподаткування;  
 $T$  – норма оподаткування в країні;  
 ВВП – валовий внутрішній продукт.

Рис 2.5.2. Критерій фінансової достатності

Залежність економічної ефективності діяльності суб'єктів господарювання від рівня оподаткування досліджується через аналіз величини чистого доходу (прибутку) суб'єкта господарювання. Формула основного показника фінансово-господарської діяльності відображається наступним чином:

$$\text{ЧД} \rightarrow \begin{cases} \rightarrow 0, \text{ якщо } \text{Д} - (\text{Н} + 3\text{П} + \text{П}) \rightarrow 0, \text{ при } \text{П} \rightarrow 100\% \\ \rightarrow \text{Д} - (\text{Н} + 3\text{П}), & \text{якщо } \text{П} \rightarrow 0 \end{cases}$$

де ЧД – величина чистого доходу, прибутку;

ЗП – заробітна плата;

Н – нарахування на зарплату;

П – податки і податкові платежі;

Д – величина доходу.

Враховуючи це, математична функція залежності критерію економічної ефективності від рівня оподаткування має вигляд:

$$\text{ЧД} = \text{ВД} - \text{ВД} \times A_2/T,$$

де ЧД – величина чистого доходу;

$A_2$  – коефіцієнт залежності чистого доходу від рівня оподаткування;

$T$  – рівень оподаткування;

ВД – величина валових доходів.

Причому:

$$A_2/T \longrightarrow 1, \text{ якщо } T \longrightarrow 100\%$$

Графічна інтерпретація критерію економічної ефективності відображена на рис. 2.5.3.

Суть критерію соціальної справедливості щодо встановлення рівня оподаткування необхідно розуміти в двох аспектах:

- скорочення реальних доходів конкретних платників внаслідок сплати податків та податкових платежів;
- повернення частини номінальних доходів, перерозподілених за допомогою податків через бюджет у вигляді суспільних благ (національна безпека, правопорядок, охорона здоров'я, освіта, благоустрій та інші трансфертні платежі) до конкретних платників.

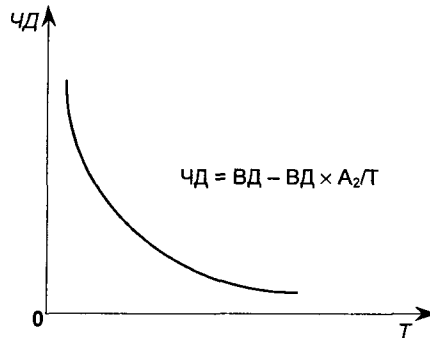


Рис. 2.5.3. Критерій економічної ефективності

Перший аспект критерію соціальної справедливості відображається такою функціональною залежністю:

$$\text{РД} = \text{НД} - A_3 \times T \times \text{БО},$$

де РД – реальні доходи податкоплатників;

НД – номінальні доходи податкоплатників;

$A_3$  – коефіцієнт залежності величини реальних доходів податкоплатників від рівня оподаткування;

$T$  – рівень оподаткування;

$BO$  – база оподаткування.

Графічне відображення першого аспекту критерію соціальної справедливості можна розглянути на рис. 2.5.4.

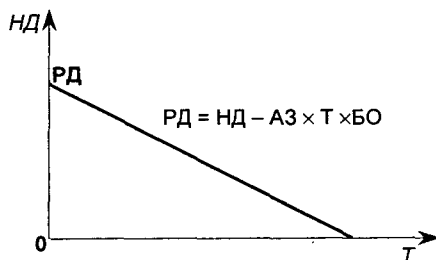


Рис. 2.5.4. Критерій соціальної справедливості (вплив податків на реальний дохід)

Другий аспект критерію соціальної справедливості (див. рис. 2.5.5) відображається наступною функціональною залежністю:

$$СБ = A_4 \sqrt[4]{T \times ПН},$$

де  $СБ$  – фінансовані із бюджету суспільні блага та трансфертні платежі;

$T$  – рівень оподаткування;

$A_4$  – коефіцієнт залежності величини суспільних благ від норми оподаткування;

$ПН$  – податкові надходження.

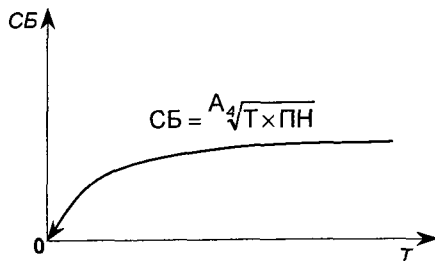


Рис 2.5.5. Критерій соціальної справедливості (вплив податків на рівень суспільних благ)

Громадяни прагнуть якомога більшої суми СБ і ТП, що фінансуються державою за рахунок перерозподілу через бюджет податкових надходжень.

Для даного аспекту до збільшення норми оподаткування Т (податкових надходжень) призводить збільшення суспільних благ та трансфертних платежів. Така залежність не є пропорційною. Суспільні блага будуть відставати від норми оподаткування (внаслідок збільшення адміністративних витрат щодо надання суспільних благ та трансфертних платежів).

Важливе місце у проведенні податкової політики відводиться і критерію стабільності. Новий закон, навіть найкращий, не запрошує в повну силу, якщо приймати до нього поправки та зауваження. Стабільність податкової політики означає незмінність податкового законодавства на протязі певного періоду. Проте необхідно зазначити, що податкова політика повинна бути стабільною протягом визначеного періоду.

Догматичність норм тактики податкової політики буде входити в суперечку з реаліями, наприклад дискреційної податкової політики. Неврахування певних соціально-економічних змін у розвитку суспільства може призвести до непередбачуваних наслідків. Тому необхідно враховувати і критерій гнучкості. Даний критерій передбачає, що внаслідок певних змін у соціально-економічному бутті суспільства необхідно змінювати прийоми, методи та форми державного регулювання економіки, зокрема і в сфері податкової політики. Його основний функціональний прояв полягає в тому, що існуюча стратегія податкової політики повинна бути гнучкою та такою, котра б максимально враховувала можливі зміни в народному господарстві та соціально-економічному розвитку. Гнучкість податкової політики повинна проявлятися в тому, щоб вона реагувала на появу нових виробництв, технологій, соціальних потреб, без внесення яких-небудь змін. Іншими словами, податкові надходження не повинні зменшуватись, якщо скорочується виробництво у провідній галузі та появляється і швидко розвивається абсолютна нова галузь.

Критерій гнучкості діаметрально протилежний критерію стабільності. Критерій стабільності пов'язаний з тактикою державного регулювання, що розробляється в певний період часу, тоді як критерій гнучкості є вже стратегією. Оптимальне врахування цих критеріїв забезпечує нормальні взаємостосунки податкоплатників та держави. Крім того, критерій гнучкості враховує максимальну кількість змін у розвитку економічних умов. Він наголошує на тому,

що податкова політика держави повинна враховувати появу нових умов економічної діяльності, відмирання старих умов господарювання та їх трансформацію у більш сучасні. Гнучкість полягає у тому, що при появі нових галузей та видів діяльностей повинно забезпечуватись їх оподаткування автоматично без прийняття нових рішень. Відповідно до критерію гнучкості податкова політика повинна також самостійно враховувати появу нових потреб у суспільстві.

Насправді кожен із вихідних принципів та критеріїв окремо об'єктивно існувати не може. В реальному суспільно-економічному житті принципи та критерії формування та реалізації податкової політики взаємопов'язані та взаємозалежні. Тому для досягнення оптимальності та єдності їх дії визначаються найефективніші складові податкового механізму, які при певній соціально-економічній доктрині держави задовольняють інтереси трьох суб'єктів оподаткування – держави, платників податків та громадян-виборців.

### Розділ 3



*Розвиток податкової політики  
та її ефективність  
в умовах транзитивної  
економіки*

### 3.1. МОНІТОРИНГ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ І ПРОБЛЕМИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Сучасна податкова політика України – продукт тривалої еволюції, що не в останню чергу зумовлювалася змінами, які відбувалися в процесі трансформації ролі держави. Будучи продуктом держави, податки, податкові відносини і власне податкова політика еволюціонували у міру змін природи, характеру, форм, ролі держави в суспільно-економічному розвитку. Останні становили об'єктивні чинники її формування. Одночасно становлення податкової політики було невіддільним від дії суб'єктивних факторів, значення яких вирішальною мірою зумовлене рівнем компромісу інтересів усіх суб'єктів податкових відносин. І хоча з розвитком демократичних форм правління, порівняно з абсолютизмом, вплив суб'єктивних факторів на формування процесів оподаткування не має визначального характеру, цей вплив залишається суттєвим.

Вітчизняна податкова політика була сформована порівняно недавно. У 1991 р., напередодні проголошення державного суверенітету, був прийнятий Закон Української РСР “Про систему оподаткування”, яким визначались основні принципи оподаткування, вичерпний перелік податків і зборів, права та обов'язки платників й інші фундаментальні основи системи оподаткування.

Перший етап еволюції податкової політики в Україні розпочався ще з січня 1991 р. скасуванням платежів і відрахувань із прибутку, включаючи плату за виробничі фонди, та введенням податку на прибуток. Наприкінці 1991 р. був прийнятий Закон України: “Про систему оподаткування”, до якого в подальшому (в 1994 і 1997 рр.) вносилися зміни й доповнення.

Основним змістом цього етапу було становлення системи оподаткування, поступове введення в практику господарювання передбачених нею податків і зборів, їх узгодження між собою та створення законодавчого поля оподаткування.

Разом з тим сформована в 1991 р. податкова політика була орієнтована, перш за все, на забезпечення мінімально достатнього рівня надходжень до бюджету в умовах системної кризи пострадянської економіки, тобто була спрямована переважно на реалізацію фіскальної й частково розподільчої та контрольної функцій оподаткування.

Що стосується стимулюючої сторони оподаткування, то цей етап характеризується спробами реалізувати її через відповідні пільги окремим суб'єктам господарювання, які мали індивідуальний характер і надавалися не тільки законодавчо, але й виконавчою владою. Наслідком цього була відсутність системного підходу до податкового стимулювання та нерівність умов господарювання для окремих платників, що призводило до численних зловживань та порушень загальних принципів оподаткування.<sup>1</sup>

Підприємства України в 1991-1992 рр. ще працювали, хоч і відчували уже дефіцит матеріальних ресурсів та коштів. Проте розорення і банкрутство ще не визнавалось. Очевидно, що це і послужило гарантією для прийняття саме підприємств найбільш надійною податковою базою у податкових механізмах. Тому платниками основної частини нових податків, що впроваджувалися, були підприємства. Проте більша частина підприємств, створених у “тепличних умовах”, не змогла винести високого податкового тягаря на початковому етапі та відразу пристосуватись до ситуації, що склалася. Крім того, період формування системи оподаткування характеризувався постійними змінами в податковій політиці, що теж негативно впливало на господарську діяльність підприємств. У 2000-2001 рр. кількість збиткових підприємств збільшується: 42,5% у 2001-му порівняно з 38,5% у 2000-му. У вугільній промисловості таких підприємств було 74%, в електроенергетичній, паливній та транспортній галузях – від 57% до 67%.

Сума прибутків, одержаних суб'єктами господарювання в 2001 р., зменшилася порівняно з 2000 р. на 1,4 млрд. грн.

За роки незалежності не вдалося подолати надмірно високу частку матеріальних витрат в обсязі виробництва продукції, яка вважалася чи не найголовнішою вагою народного господарства колишнього СРСР. Навпаки, питома вага матеріальних витрат у валовому випуску зросла з 51,6% у 1990 р. до 60,7% у 1993 р., потім дещо знизилась і в наступні роки стабілізувалась на рівні 56-58%. Витрати на одиницю продукції наблизилися до 100%, сягнувши у 2000 р. 98,2 коп. на одну гривню продукції. Рентабельність народного господарства, відповідно, знизилася з 30% на початку 1990-х рр. до 2,7% у 2000 р.

Порівняльний аналіз різних редакцій Закону України “Про систему оподаткування” та проекту Податкового кодексу наведено в додатку М.

---

<sup>1</sup> Іванов Ю.Б. Альтернативні системи оподаткування. Монографія. – Харків: ХДЕУ-Торнадо, 2003. – С. 517.



На початковому етапі (1991-1992 рр.) українські податкові закони копіювали російські закони. Проте Закон України “Про систему оподаткування” зафіксував наявність власної системи оподаткування в Україні. Важливою його особливістю є впровадження нових видів податків. Так, виникають механізми справляння податку на доходи (введено Законом України “Про оподаткування доходів підприємств і організацій” від 21 лютого 1992 р.), податку на додану вартість, особливості впровадження якого можуть стати предметом окремого дослідження. З’являється акцизний збір відповідно до нових умов господарювання (Закон України “Про акцизний збір” від 18 грудня 1991р.). Одночасно використовуються і раніше прийняті податки: податок з власників транспортних засобів, плата за землю тощо. Платниками перелічених податків є підприємства.

Відносно новим для податкового законодавства в 1992 р. при оподаткуванні доходів (прибутку) було використання механізму податкового кредиту. Норми, які регулюють подібну специфічну відстрочку податкового платежу з’явилися практично одночасно в Росії і в Україні. В Україні ці норми регулювались ст.8 Закону України “Про оподаткування доходів підприємств і організацій”. Подібна ситуація збереглась і в Декреті Кабінету Міністрів України “Про податок на прибуток підприємств і організацій” від 26 грудня 1992 р.

В умовах пошуку оптимальних податкових механізмів з початку 1993 р. був запроваджений податок на прибуток. Незважаючи на прогресивний характер, він був скасований Законом України “Про державний бюджет України на 1993 рік” і, починаючи з другого кварталу 1993 р., був поновлений в дії Законом України “Про оподаткування доходів підприємств і організацій”.

На даному етапі (1993-1994 рр.) законодавча та виконавча влада вводила податки і визначала податкові ставки шляхом математичного “припасування” дохідної частини державного бюджету, не аналізуючи стану підприємств – платників податків. У свою чергу інфляція і надмірні податки вимивали обігові кошти підприємств, що прискорило розорення вітчизняного виробництва та сфери послуг.

У середині 1993 р. було введено ставку оподаткування валових доходів у торговельній діяльності в розмірі 75%, у банківській – 45%. Запроваджувались різноманітні “квазі-податкові” відрахування і збори (наприклад, внески до інноваційного фонду, фонду Чорнобиля, фонду стабілізації паливно-енергетичного комплексу тощо), які мали тимчасовий характер, не входили в офіційну податкову систему та не зараховувались до бюджетів. До початку 1994 р. формується система місцевих податків і зборів, введена Декретом Кабі-

нету Міністрів “Про місцеві податки і збори” від 20 травня 1993 р. з уточненнями, внесеними Законом України від 17 червня 1993р.

Найзначніші зміни цього періоду очікувались від прийняття Закону України “Про внесення змін і доповнень до Закону УРСР “Про систему оподаткування” від 2 лютого 1994 р. Проте, даний Закон лише відобразив систему оподаткування, яка уже сформувалася на той час, закріпивши зміни 1992-1993 рр. (додаток М). Така практика мала негативний вплив на підприємства, оскільки спочатку мали бути прийняті відповідні законодавчі акти, а вже потім – їх втілення.

Важливим на даному етапі є прийняття Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28 грудня 1994 р. Характерною ознакою оподаткування в Україні в 1993-1994 рр. була наявність податку на доходи підприємств і організацій. Прихильники такого підходу мотивували його доцільність стабільним надходженням до бюджету. Але недоліки, які тут спостерігалися, не враховувалися. Це, по-перше, багаторазове оподаткування заробітної плати: прибутковим податком із громадян, обов’язковим нарахуванням на фонд споживання, ПДВ, податком на доходи підприємств і організацій. По-друге, сплата податку передбачалась без урахування можливості неоподаткування прибутку. Ставка податку на доходи – 22%, а це, приблизно 45% прибутку. Такий захід скасовував усі попередні рішення про необхідність зменшення податкового тиску. Було скасовано більшість податкових пільг, спрямованих на стимулювання розвитку виробництва:

- звільнення від податку на 5 рр. за умови виробництва техніки на основі винаходів і ліцензій;
- зменшення нарахованого податку на суму 50% витрат на науково-технічний розвиток;
- звільнення від податку витрат на природоохоронні заходи й реконструкцію підприємств.

Згідно із Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” оподатковуваний прибуток визначався як різниця між виручкою від реалізації й затратами, оподатковується ставкою 30%; прибуток від посередницьких операцій – 45%; прибуток від грального бізнесу – 60%. Проте полегшення податкового тиску не відчувалось. Незважаючи на складний фінансовий стан підприємств, законодавством встановлено ряд обов’язкових платежів, платниками яких знову ж таки є підприємства. Зокрема, це: нарахування на фонд заробітної плати (37% – на соціальне страхування, 12% – у фонд Чорнобиля), ПДВ, акцизний збір, комунальний податок та ін.

Однак і такі заходи не ліквідували економічної нестабільності та не забезпечили потреби в бюджетних надходженнях. В умовах економічного спаду відбувається автоматичне скорочення податкових надходжень до бюджету, що пов'язано зі скороченням доходів економічних суб'єктів в результаті скорочення їх підприємницької активності.

Ще одним фактором, який знижував податкову частку у скорочення дефіциту державного бюджету, є інфляція, в умовах якої податкові доходи держави знецінювалися, причому більшою мірою, ніж витрати, які виплачуються, як правило, з індексацією. Таким чином, в умовах спаду виробництва і гіперінфляції об'єктивно знижуються можливості податкової системи в покритті зростаючого дефіциту бюджету, і для того, щоб податковий вклад у вирішення даної проблеми був істотним, необхідний високий рівень оподаткування (що мало місце в Україні).

Державний бюджет України на 2001 р. за доходами було затверджено в обсязі 42 млрд. грн. В основу розрахунків цієї суми покладено зростання ВВП на 4%. Фактично ж ВВП зріс на 9,1%. Тобто, до державної казни мало надійти грошей більше затвердженої суми, принаймні, на кілька відсотків.

Проте надійшло лише 38,9 млрд. грн., що на 3 млрд., або на 7,2%, менше обсягу, затвердженого законом. До того ж залишилася невідшкодованою бюджетна заборгованість платникам податку на додану вартість у сумі 5,6 млрд. грн. З урахуванням цієї суми держбюджет-2001 за доходами фактично не виконано на 8,6 млрд. грн., або на 20,6%.

ВВП за шість місяців 2002 р. зріс на 4,4%, а доходи державного бюджету становили 20,1 млрд. грн. А це лише 44,4% річного обсягу, затвердженого Законом "Про Державний бюджет України на 2002 р.". При цьому бюджетні борги держави за невідшкодовані суми ПДВ досягли вже 6, млрд. грн.

Таким чином, економічне зростання 2001-2002 рр. призвело до погіршення стану державних фінансів, що взагалі суперечить економічній логіці. Тому ми й розглядаємо цей факт як значний вияв непропорційності, свідчення глибоких проблем в українській економіці.

При високому рівні оподаткування відбулося різке скорочення оподаткованої бази: високі податки потягли за собою скорочення підприємницької, трудової та інвестиційної активності, що обумовило скорочення обсягів виробництва, зростання тіньової економіки, міграцію капіталу. Навіть жорстка податкова політика не спроможна була в таких умовах забезпечити надходження в бюджет. Отже, необхідна гнучка політика, яка допускала б існування певного рівня

дефіциту бюджету і яка передбачала б широке використання у фінансуванні державних витрат інших (неподаткових) джерел.

Значним кроком у напрямку реалізації стимулюючої функції оподаткування було прийняття в лютому 1997 р. другої редакції Закону України “Про систему оподаткування”. Саме з цього моменту почався другий етап розвитку системи оподаткування, який тривав до початку 2001 р.. Перш за все новою редакцією цього закону були суттєво переглянуті принципи оподаткування, причому перший із них – “стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності” – спрямований саме на забезпечення стимулюючої функції оподаткування.

Згідно з даним законом було встановлено 19 видів загальнодержавних і 16 видів місцевих податків і зборів. Однак 19 квітня 1997 р. уже вносились нові зміни до Закону України “Про систему оподаткування”, згідно з якими поновлено в переліку обов’язкових податків і зборів збір на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг.

Важливим удосконаленням було включення в загальний перелік податків, зборів (обов’язкових платежів) податку на нерухоме майно. Однак практичного запровадження даного податку не відбулося й досі, хоча в багатьох країнах саме даний податок є суттєвим джерелом формування доходів місцевих бюджетів.

На даному етапі подальший розвиток знайшло розмежування функцій законодавчої та виконавчої влади щодо введення нових податків і зборів, перегляду податкових пільг, механізму справляння окремих податків. Вказані зміни можуть вноситись або виключно законами України з питань оподаткування, або рішеннями відповідних органів місцевого самоврядування, що не допускає втручання виконавчої влади у вирішення цих питань.

Слід зауважити, що саме на другому етапі був законодавчо закріплений принцип стабільності системи оподаткування. Згідно з даним принципом держава гарантує незмінність елементів справляння податків і зборів (обов’язкових платежів) протягом бюджетного р. за умови оприлюднення відповідних законодавчих змін не менш, ніж за шість місяців до початку нового бюджетного року. На жаль, цей принцип на практиці не дотримується законодавчою владою, що суттєво збільшує невизначеність умов господарювання платників податків.

Характерною рисою цього етапу є спроба гармонізації вітчизняного і європейського податкового законодавства стосовно двох найбільш важливих як для держави, так і для суб’єктів господарюван-

ня податків: податку на прибуток і податку на додану вартість. Саме введення в дію нової редакції Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” та Закону України “Про податок на додану вартість” дало початок податковому обліку й відокремлення його від обліку бухгалтерського. Однак введення для цих податків методу обліку “за першою з подій” мало певні негативні наслідки, тому що воно сприяло скороченню оборотних коштів підприємств за рахунок безвідсоткового “кредитування” бюджету при здійсненні операцій з продажу товарів (робіт, послуг) без попередньої оплати. З огляду на фінансовий стан суб’єктів господарювання таке нововведення було передчасним.

Крім того, в 1997 р. були внесені важливі зміни в механізми визначення і вилучення окремих загальнодержавних податків і зборів. З 12 липня 1997 р. Законом України №386/97-ВР “Про формування Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення” було змінено ставку збору з 12% на 10%. А з 29 липня Законом України №400/97-ВР та №402/97-ВР введено збір на обов’язкове державне пенсійне страхування в розмірі 32% від фактичних витрат на оплату праці та збір на обов’язкове соціальне страхування в розмірі 5,5% від фактичних витрат на оплату праці (в тому числі 1,5% на збір на обов’язкове соціальне страхування на випадок безробіття).

Слід зазначити, що саме на даному етапі були закладені основи чотирьох альтернативних способів оподаткування, до яких відносяться: здійснення діяльності з придбанням спеціального патенту (лютий 1998 р.); сплата фізичними особами – суб’єктами підприємницької діяльності прибуткового податку у фіксованому розмірі з придбанням патенту (лютий 1998 р.); спрощена система оподаткування, обліку і звітності суб’єктів малого підприємництва (липень 1998 р.), а також фіксований сільськогосподарський податок (грудень 1998 р.).

Третій етап розвитку податкової політики в Україні формально почався в 2001 р. введенням в дію Закону України від 21 грудня 2000 р. №2181-III “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами” – спеціального закону, що регулює взаємовідносини платників з контролюючими органами.

Багато нововведень приніс 2004 рік. Проходять важливі зміни в системі прибуткового оподаткування громадян. З 1 січня 2004 р. вступив у дію Закон України “Про податок з доходів фізичних осіб”

від 22 травня 2003 р. № 889-IV. Декрет Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок з громадян” втрачає чинність, за винятком норм розділу IV у частині оподаткування доходів фізичних осіб від зайняття підприємницькою діяльністю, норми якого застосовуються з урахуванням положень нового Закону та діють до набрання чинності спеціальним законом з питань оподаткування фізичних осіб – суб’єктів підприємницької діяльності.

В період 2001-2002 рр. доходи громадян залишаються на досить низькому рівні, у 2001 р. реальна заробітна плата працюючих громадян зростала (до 312 грн. на кінець року), але вона не досягла рівня прожиткового мінімуму (332 гривні). При цьому середній рівень всіх грошових доходів громадян у розрахунку на одного члена сім’ї становив лише 183 грн. на місяць.

Залишалась значною і заборгованість перед громадянами за нараховану, але не виплачену їм заробітну плату, а також по соціальних платежах: на кінець 2001 р. вона становила 3,7 млрд. грн. За шість місяців 2002 р. зарплатні борги зросли ще на 2,5%, досягши значення 2,5 млрд. грн.

Протягом 2002 р. заробітна плата і грошові доходи громадян продовжували зростати (у червні нарахована середня зарплата становила 377 грн. і вперше була вищою за прожитковий мінімум – 365 грн.). Але більш ніж 41% громадян України живуть сьогодні за межею бідності, й економічне зростання поки що не поліпшило їхнього становища. При цьому майже 10 млн. сімей (домогосподарств) оцінювали своє матеріальне становище в 2001 р. як таке, що змушує їх постійно відмовлятися від предметів першої необхідності, крім харчування. І кількість таких сімей порівняно з 2000 р. стала більшою майже на мільйон.

Крім введення податку з доходів фізичних осіб, набрав чинності Закон України від 9 липня 2003 р. №1058-IV “Про загальнообов’язкове державне пенсійне страхування”, який визначає принципи, засади і механізми функціонування системи загальнообов’язкового державного пенсійного страхування, призначення, перерахунку і виплати пенсій, надання соціальних послуг з коштів Пенсійного фонду. Даний Закон докорінно змінив порядок фінансування пенсій, нараховання й сплати пенсійних платежів.

Зазнає суттєвих змін з 2004 р. і прибуткове оподаткування підприємств: ставка податку на прибуток зменшується до 25 відсотків, вводиться четверта група основних фондів для визначення сум амортизаційних відрахувань, змінюється склад валових доходів і валових витрат, порядок ведення податкового обліку приросту

(втрат) балансової вартості товарів на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції.

Такі принципові зміни в законодавстві з питань оподаткування, на наш погляд, пояснюються тим, що головною метою формування системи оподаткування було зосередження на фіскальній функції оподаткування, а також те, що законодавчі акти, які вводились на попередніх етапах функціонування системи оподаткування, виявились невдало розробленими і недостатньо перевіреними практикою.

Тому одним з головних завдань розвитку податкової політики на сьогоднішньому етапі повинна стати її переорієнтація із суто фіскальних цілей на стимулювання економічного зростання в державі.

Регулююча функція системи оподаткування має найважливіше значення і з точки зору державного регулювання економіки. Саме ця функція залежно від наслідків впливу податків на результати діяльності підприємств може бути стимулюючою, якщо окремі параметри певного податку заохочують платника збільшувати результати своєї діяльності, або дестимулюючою чи стримуючою (у випадку, коли зміна окремих елементів податку або збору призводить до нецільності з боку платника подальшого розвитку у відповідному напрямку).

За допомогою регулюючої функції системи оподаткування держава може гармонізувати свої інтереси з інтересами платників податків. Однак не можна абсолютизувати регулюючу функцію, одна вона не в змозі гарантувати відповідність дій платників вимогам загальнодержавних інтересів. Так, наприклад, збільшення податкового навантаження при здійсненні окремих господарських операцій ще не гарантує відмову платників від їх проведення. Якщо загальний економічний ефект буде перевищувати додаткові втрати від збільшення податкових зобов'язань, платники податків продовжуватимуть таку діяльність. Тому оподаткування слід розглядати як один із економічних важелів політики держави, який слід поєднувати з іншими економічними та адміністративними методами державного регулювання підприємницької діяльності.

До найбільш характерних рис недосконалості діючої податкової політики, що склалися з об'єктивних причин, необхідно віднести:

- порівняно низьку можливість акумулювати законодавчо встановлений обсяг податкових доходів;
- переміщення податкового навантаження на все більш вузький сектор та коло платників податків;
- перетворення податкової системи у чинник пригнічення економічного зростання та інвестиційної активності, стимулювання ухилення від сплати податків та відтік капіталів за кордон.

Оцінка загальнодержавних податків, зборів та інших обов'язкових платежів в Україні свідчить про те, що частина їх утворюється не від об'єкта оподаткування, а за напрямами використання коштів. До них можна віднести: внески до фонду Чорнобиля; внески до Фонду соціального страхування; внески до Пенсійного фонду. Що стосується місцевих податків і зборів, то об'єктом оподаткування є вартість товару, послуг, суми виграшу, відсоткова надбавка і навіть середньооблікова чисельність працюючих на підприємствах.

На жаль, це свідчить, що податки в економіці України перетворилися в одну з найзначніших "статей витрат" виробництва продукції, оскільки такий підхід передбачено законодавством. Разом з цим, жоден із бюджетів даного періоду не відповідав затвердженим показникам, а в 1995 р. двічі вносились корективи, причому останній раз за два тижні до кінця року. Іншими словами, державна політика у сфері державних фінансів будувалася за одними й тими ж логічними рядами:

- 1) спочатку уряд визначав значення національних рахунків із високою часткою помилковості і планував на їх базі бюджетні видатки;
- 2) у процесі виконання бюджету виявлялось, що поточні доходи не покривають поточних бюджетних витрат;
- 3) при цьому відбувалося зменшення реальних доходів бюджету (податкова система не передбачала правил інфляційної нейтральності) та збільшення реальних витратків (як правило, соціальні виплати підлягали поточній індексації);
- 4) падіння частки податків у бюджетних доходах провокувало урядові або законодавчі рішення щодо збільшення податкових ставок або введення нових податків;
- 5) це, у свою чергу, призводило до зростання кількості грошових засобів поза балансами банків (тобто тіньового обороту), чергового падіння бюджетних доходів, чергової емісії, збільшення податкових ставок тощо.

За таких умов підприємства опинились у вузькому ціновому коридорі. З одного боку, низький попит диктує зниження цін. З іншого – високі витрати (включаючи податки) вимагають підвищення цін. У кінцевому результаті скорочується не тільки норма прибутку, а й необхідна для простого відтворення наявності обігових коштів, так як підприємства в подібних випадках змушені реалізовувати продукцію за цінами, нижчими за собівартість, що привело до згортання виробництва, банкрутства.

Крім того, негативний вплив мають повільні темпи вирішення проблеми подвійного оподаткування. Відомою негативною особли-



вістю вітчизняної системи оподаткування стало багаторазове (вертикальне) оподаткування суми заробітної плати, яке не тільки ставить у нерівні умови підприємства з різною структурою затрат, але й, у багатьох випадках, стає причиною ухилення підприємств від сплати податків.

Аналогічна ситуація і на тих підприємствах де, згідно з законом, нараховують акцизний збір. Як відомо, ПДВ нараховується на суму акцизного збору. Це невинновано збільшує продажну ціну й податковим тягарем навантаження лягає на споживача. Робота щодо усунення подвійного оподаткування в країні почалася (зокрема, з введенням в дію Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб"), але результати ще, на жаль, незначні.

Сьогодні, до впровадження Податкового кодексу, принципи побудови системи оподаткування, її склад і структура регулюються Законом України "Про систему оподаткування" в редакції від 18 лютого 1997 р. із внесеними змінами. Згідно з чинним законодавством в державі справляється 25 загальнодержавних та 14 місцевих податків і зборів.

Слід зазначити, що законодавство не встановлює виключного переліку податків і зборів (дану норму було скасовано з 1 січня 2000 р.). Зокрема, це стосується єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва, плати за видачу ліцензій на певні види господарської діяльності, які не передбачені основним законом в сфері оподаткування.

Крім того, існують окремі суперечності між статтею 14 вищевказаного закону та наказом Міністерства фінансів "Про бюджетну класифікацію та її впровадження" (від 27 грудня 2001 р. зі змінами). Найбільші непорозуміння виникають щодо класифікації платежів до бюджету. Так, згідно з бюджетною класифікацією, рентні платежі та державне мито віднесено до неподаткових платежів. Водночас за законом дані платежі належать до загальнодержавних податків і зборів. У бюджетній звітності відрахування до цільових фондів також відображаються окремо і не зараховуються до складу податкових надходжень.

На жаль, діюча система оподаткування в Україні, яка орієнтована на надходження насамперед від непрямих податків (ПДВ та акцизного збору), що залежать не від ефективності діяльності підприємств, а від обсягів господарських оборотів, не зацікавляє фіскальні органи у підвищенні ефективності національної економіки. А отже, податкова політика не розглядає зазначене завдання у складі пріоритетних.

Починаючи з середини 1990-х рр., податок на додану вартість визначався законами України про державний бюджет як основне дохідне джерело. Але вже через декілька рр. ПДВ втратив цю роль. От лише деякі цифри.

За 2001 р. було нараховано 37,2 млрд. грн. податку на додану вартість, але до держбюджету надійшло лише 10,4 млрд., або тільки 27,8% цієї суми (через пільги – 23,1 млрд. грн., а також недоїмку, тобто нараховані, але не сплачені платежі, що становила 3,7 млрд. грн.).

Одночасно із суми, що надійшла, 5,6 млрд. грн. належало повернути платникам ПДВ. Таким чином, у бюджеті мало залишитись лише 4,8 млрд. грн., що і є реальним показником застосування податку на додану вартість у господарстві України.

Але ж це тільки 12,7% від суми податку на додану вартість, нарахованого за результатами року, що свідчить про втрату ПДВ значення основного дохідного джерела і про правильність постановки питання щодо доцільності його подальшого існування взагалі.

Такі висновки підтверджуються ще одним фактом. Як відомо, Законом України “Про податок на додану вартість” встановлено його базову ставку на рівні 20 відсотків. Проте реальна її величина в економіці України, в середньому складає лише 5,8 відсотка (загальне надходження податку на додану вартість в 2001 р. становило 10,4 млрд. грн., а це лише 5,8% утвореної валової доданої вартості). Коли ж із суми надходження відняти заборгованість із повернення та переплати ПДВ, то з’ясується, що реальна ставка податку в середньому наближається до 2%.

Так, якщо в 1997-2001 рр. відстежувалася чітка тенденція до зниження величини податкового навантаження на реальну економіку, то вже з 2002 р. за рахунок непропорційного розподілу податкового тягаря спостерігається підвищення податкового навантаження на ВВП. До того ж викликає занепокоєння зміщення акценту на податок на прибуток підприємств. З цього періоду почали планувати зібрати його у відсотковому відношенні більше за планове значення збільшення загальних податкових надходжень.

Слід відмітити, що випереджаюче підвищення фактичного рівня податкового вилучення прибутку з 2002 р. майже у півтора рази викликало різке скорочення темпів зростання інвестицій, які активно збільшувались протягом попередніх років.

Зростання частки вилучення доходів економічних суб’єктів до бюджету могло би компенсуватися за рахунок відповідної структури бюджетних витрат, проте бюджетні видатки відіграють

пасивну роль. Завдання розробки бюджету розвитку залишилось не реалізованим.

Вітчизняна система оподаткування стримує процеси нагромадження та інвестування, спрямовує ресурси на непродуктивне споживання. Це перешкоджає адекватній реакції вітчизняних виробників на зростання споживчого попиту внаслідок збільшення доходів населення, веде до уповільнення зростання ринку продукції інвестиційного призначення та виробничого споживання. До того ж, акцент на непрямі податки призводить до негайного вилучення у підприємств значної частини доходу, отриманого завдяки зростанню сукупного попиту. Таким чином, податкова політика на сучасному етапі закладає ризики для розвитку економіки у довгостроковій перспективі.

Податковий тягар в Україні на платників, за світовими мірками є досить помірним. Податкове навантаження прибутку скорочувалося протягом 1996-2001 рр. та почало підвищуватись у 2002 р. Обтяжливість системи оподаткування визначається насамперед не величиною податкових ставок, а складністю й нестабільністю системи податкового адміністрування, вузькістю господарських оборотів, деформаціями грошової сфери та фінансів підприємств.

Важко не відмітити постійне зменшення з 2000 р. відношення наданих пільг як до доходів зведеного бюджету, так і до ВВП. Причому випереджаючими темпами знижується частка пільг, наданих відносно податку на прибуток. Це суперечить поширеній тезі про зростаюче засилля податкових пільг та є свідченням зростаючої фіскалізації податкової політики щодо справляння податку з прибутку й поступової відмови від здійснення податкового регулювання під тиском потреб фіскального збалансування. Система податкових пільг в Україні послаблює фіскальну функцію системи оподаткування, однак практично не посилює розподільчо-регулюючу. За відсутності простеження економічного ефекту від податкових преференцій, пільгове оподаткування втрачає будь-який економічний зиск для державного управління.

Таким чином, в Україні з самого початку побудови нової системи оподаткування був закладений фіскальний орієнтир. В результаті невірної податкової політики, неправильного розподілу доходів підприємств відбулися гальмування реноваційних та інвестиційних процесів та нагромадження потреби в інвестиціях у переозброєння виробництва. Але це завдання сучасна вітчизняна економіка вирішити не може, адже вона практично позбавлена стимулів довгострокового розвитку, які в сучасних умовах повинні

забезпечуватися збалансованим комплексом функцій оподаткування – фіскальної та розподільчо-регулюючої.

Щодо змін, які вніс розвиток демократичних форм правління у формування податкової політики, то їх розуміють, насамперед, у появі в парламенті виняткового права на запровадження нових податків та визначення напрямів використання державних доходів. Це дало можливість окремим суспільним групам через своїх представників впливати на прийняття рішень щодо оподаткування. Це ж стосується і правової регламентації прав та обов'язків усіх учасників податкових відносин, що надало їм цивілізованого характеру. І, нарешті, створення підґрунтя для появи таких форм податків, які не могли вкоренитися в умовах авторитаризму, зокрема, прибуткового податку з громадян, податку на прибуток корпорацій.

Еволюція ролі та функцій держави у суспільному житті знайшла відображення у функціональному призначенні податкової політики. Її фіскальна спрямованість, примусовість стягнення податків зберігаються незалежно від розвитку функцій держави, хоча у кількісному вираженні залежать від рівня та якості послуг, які надає держава. Індивідуальна ціна податку – це додаткова плата, яку індивід змушений внести (у вигляді додаткових податкових платежів) за кожен додаткову одиницю товару суспільного споживання, зазначає Дж. Стігліц. Стосовно розвитку та практичної реалізації інших напрямів функціонального призначення податкової політики, то вони стають продуктом ролі і значення, конкретних функцій держави в суспільно-економічному розвитку. При цьому зміни стосуються всіх складових податкової політики, хоча й різною мірою. Це особливо чітко проявляється стосовно принципів побудови податкової політики. Залежно від особливостей стану та завдань соціально-економічного розвитку на кожному етапі здійснюється їх вибір, який відрізняється принципами, що стали результатом не лише урахування певної специфіки, але й фундаментальними, що є здобутком економічної теорії.

Однак аналіз змісту принципів, передбачених законодавством України, як “принципів побудови системи оподаткування” дає можливість зробити висновок, що вони не повністю відповідають сутності принципів побудови системи оподаткування, а представлені швидше в змішаному вигляді.

Так, принципи “єдиний підхід”, “компетенція”, “доступність” – є принципами податкової політики. Принцип “економічна обґрунтованість” є принципом побудови податкової системи. “Стимулювання підприємницької виробничої діяльності” – це принцип оподат-

кування, але стосується виключно підприємництва виробничої сфери, тому може розглядатись як специфічний принцип. Узаконені на сьогодні принципи узагальнюють принципи оподаткування, побудови податкової системи й податкової політики.

Оскільки різні принципи взаємодоповнюються, то їх сукупність у законодавстві під визначенням “принципи побудови системи оподаткування” – явище допустиме. Проте їх ігнорування в практичному застосуванні є наслідком хаосу і безсистемності в податковій політиці, що має місце в Україні. Так, Законом України “Про систему оподаткування” від 18 лютого 1997 р. передбачено: “...зміни і доповнення до цього Закону, інших законів України про оподаткування стосовно пільг, ставок податків і зборів (обов’язкових платежів), механізму їх сплати вносяться до цього Закону, інших законів України про оподаткування не пізніше, ніж за шість місяців до початку нового бюджетного року і набирають чинності з початку року. Будь-які податки і збори (обов’язкові платежі), які запроваджуються законами України, мають бути включені до цього Закону. Усі інші закони України про оподаткування мають відповідати принципам, закладеним у цьому Законі”. Цим і гарантується принцип стабільності, який мав би забезпечити незмінність податків і зборів (обов’язкових платежів) та їх ставок, а також податкових пільг протягом бюджетного року. Однак в практичному застосуванні ці норми Закону не завжди дотримуються. Так, змінювався порядок визначення ПДВ, акцизів, податку з прибутку, а також ставки деяких платежів, що створювало додаткові труднощі не тільки платникам податків при виконанні ними раніше прийнятих фінансових зобов’язань, а й державним органам, які контролюють вилучення коштів до бюджету чи позабюджетних фондів.

Ще один важливий і необхідний принцип – принцип доступності. “Це – забезпечення дохідливості норм податкового законодавства для платників податків і зборів (обов’язкових платежів)”. Проте друкування у пресі нових Законів, нормативних документів та їх тлумачення є недостатнім для практичного застосування. Використання численних економістів, аудиторів, інспекторів податкових інспекцій для “розшифрування” прийнятих законів з державної точки зору має розцінюватись як неефективне використання коштів і праці в Україні, оскільки негативно впливає на показник економічності податків. “Дохідливість норм податкового законодавства” має забезпечуватись, починаючи з часу його створення.

Принцип “рівномірність сплати” передбачає встановлення термінів сплати податків і зборів (обов’язкових платежів), виходячи

з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджету для фінансування витрат. Практика показала, що ігнорування інтересів платника податків призводить підприємства до банкрутства і до зростання розмірів тіньового сектора.

Не враховується у законодавстві принцип одноразовості оподаткування. Внаслідок цього на практиці має місце подвійне оподаткування, причиною якого є існуючі механізми оподаткування. Так, суб'єкт господарювання повинен платити прямий податок на прибуток і непрямий податок на той самий прибуток. Крім того, здійснюються нарахування податків на податки. Наприклад, нараховується податок на додану вартість на суму акцизного збору.

Порушується принцип обґрунтованості вилучення податкових платежів, оскільки величина податку визначається не можливостями платника, а потребами держави.

Отже, характеризуючи діючі принципи побудови системи оподаткування в Україні, можна стверджувати швидше про відсутність їх дієвості. Крім того, в податковій політиці відчувається тенденція до її суто фіскального напрямку. А стимулювання підприємницької виробничої діяльності, тобто запровадження пільг щодо оподаткування, частіше за все здійснюється під "конкретних осіб".

Сьогодні треба вчитись дотримуватись діючих принципів оподаткування. При цьому слід відмовитись від відверто фіскального характеру податків, залишити в минулому практику застосування методів, з допомогою яких протягом багатьох десятиріч переконували людей у тому, що у нас найнижчі податки, свідомо замовчуючи той факт, що і прибутки підприємств, і заробітки людей адміністративно встановлювалися державою на мінімальному рівні. Ринкові відносини вимагають більш виважених підходів як до виконання державою її функцій, так і до проблем платника податків. Річ у тім, що ці дві проблеми тісно пов'язані. І вирішення їх треба починати з удосконалення як принципів оподаткування, так і принципів побудови системи оподаткування і податкової політики.

З огляду на викладене вище, було б недоцільно нехтувати регулюючим потенціалом окремих податків та всієї системи оподаткування країни. Цей потенціал, що відбиває сутність податків як економічної категорії, останнім часом був недостатньо реалізованим у загальній структурі інструментів державного регулювання економіки. Можливо, саме тому економічна історія України містить більше прикладів втрачених можливостей, аніж досвіду ефективної реалізації запланованих дій.

На нинішньому етапі розвитку податкової політики, коли основним мотивом економічної політики стає безпосередня орієнтація держави на зростання добробуту населення, на пошук шляхів підприємництва, на посилення ринкових регуляторів у стимулюванні відродження національної економіки, назріла необхідність у створенні цілісного, узгодженого, стабільного та раціонального податкового законодавства, яке б оптимально враховувало фіскальні інтереси держави, економічні інтереси суб'єктів господарювання і соціальні інтереси громадян.

### **3.2. ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПРОЦЕСІВ СПОЖИВАННЯ**

В теорії оподаткування присутні дискусії щодо різної ефективності справляння податків на доходи та податків на споживання на етапі формування адекватної податкової політики. В структурі податкових систем розвинутих країн питома вага податків на споживання протягом тривалого періоду постійно зменшувалася з відповідним розширенням податкової бази для прибуткового податку з громадян. Але країнам, що розвиваються, та країнам з перехідною економікою притаманна протилежна тенденція: за низького рівня матеріальної забезпеченості населення неможливо з допомогою податків на доходи формувати необхідні фінансові ресурси.

В Україні в умовах перехідного періоду з огляду на низький рівень доходів переважної більшості громадян та значної частки отримуваних ними доходів із тіньового сектора економіки, який не підлягає прямому оподаткуванню, виникає беззаперечна необхідність використання податків на споживання як домінуючого сегменту тактики податкової політики. Так, якщо у розвинених країнах частка оплати праці у ВВП в середньому становить 30-45%, а частка прибутку 20-25%, то в Україні відповідно – 14-12%. Перевага податків на споживання пояснюється ще й суб'єктивно-психологічним впливом на платників, адже вони передбачають “гуманне” ставлення до платників через прихований характер оподаткування у своєрідній фіскальній анестезії.

Фіскальна роль податків на споживання чітко інтерпретується їх часткою у складі ВВП. Встановлено, що питома вага податків на споживання у складі ВВП становила у 1992 р. – 11,0%, у 1993 р. – 14,6%, у 1994 р. – 12,9%, у 1995 р. – 9,9%, у 1996 р. – 9,0%, у 1997 р. –

10,9%, у 1998 р. – 9,5%, у 1999 р. – 8,8%, у 2000 р. – 7,7%, у 2001 р. – 7,2%, у 2002 р. – 7,9%, у 2003 р. – 6,9%, у 2004 р. – 7,3% (додаток Є). Аналітичні дані підтверджують, що до 1997 р. відбувалося різке коливання частки податків на споживання у складі ВВП, але з 1998 р. почалося зниження зазначеного показника по причині зниження частки ПДВ. Причому слід відмітити те, що частка акцизного збору збільшувалась більш рівномірно і має зростаючу тенденцію.

Беззаперечно, що чільне місце серед податків на споживання займає ПДВ – найвища форма генезису універсальних акцизів. Об'єктивна необхідність застосування ПДВ в Україні пояснюється прагненням нашої держави до інтеграції у ЄС, однією з умов якого є використання саме цього податку. Отже, скасувавши ПДВ, Україна просто випаде з інтеграційних процесів не лише в Європі, а й у СНД.

Проблеми з адмініструванням ПДВ пов'язані з тим, що цей податок в Україні був запроваджений в період первинного накопичення капіталу, із притаманним йому переважно тіньовим характером економіки. Досвід європейських країн свідчить, що запровадження ПДВ найефективніше відбувається в умовах розвинених і регульованих ринкових відносин.

Сьогодні спостерігається стала тенденція до зниження фіскальної ефективності ПДВ. Так, у 2004 р. вона становила 5%, при середньоєвропейському значенні 7%. Близькі до українського значення частки ПДВ у ВВП спостерігаються лише в країнах Африки й Азіатсько-Тихоокеанського регіону. Зазначимо, що ПДВ практично втратив свою бюджетоформуючу роль. Частка ПДВ у доходах зведеного бюджету (рис. 3.2.1) була нестабільною протягом 1999-2004 рр., проте загальна траєкторія її руху є знижувальною. Так, у 1999 р. частка ПДВ у доходах зведеного бюджету становила 25,6%, у 2000 р. – 19,2%, у 2001 р. – 18,8%, у 2002 р. – 21,7%, у 2003р. – 6,7%, 2004 р. – 20,7%. Хоча в абсолютному вимірі надходження від ПДВ зростають (так у 2004 р. порівняно з 1999 р. вони зросли в 2 рази).

Скорочення частки ПДВ по відношенню до загальної суми доходів бюджету пов'язане із комплексом проблемних моментів, що супроводжують його адміністрування.

При визначенні дати виникнення податкових зобов'язань і права на податковий кредит в Україні застосовується, правило першої з подій, яке, на нашу думку, має суттєвий негативний вплив на оборотні кошти вітчизняних підприємств. Це пояснюється наявністю часового лагу між моментом сплати ПДВ в бюджет і моментом



надходження коштів від покупця, і відсутність гарантії надходження породжує розбалансованість вхідного і вихідного грошового потоку, що іноді призводить до дефіциту грошових ресурсів. Бюджет не отримує значної суми доходів, оскільки нестача оборотних коштів обмежує ділову активність підприємства.

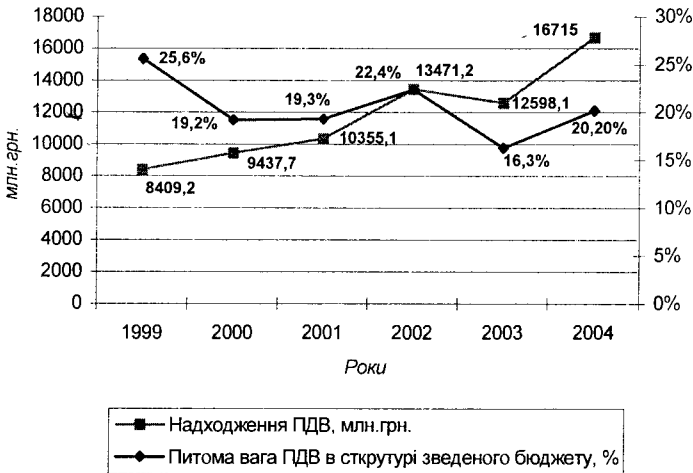


Рис. 3.2.1. Динаміка надходження та питомої ваги ПДВ в структурі зведеного бюджету України за 1992-2004 рр.<sup>2</sup>

Згідно з правилом першої події, підприємство може здобути право на податковий кредит після поставки йому товарів постачальником незалежно від того, розрахувалося воно з останнім чи ні. Це стало однією з причин загострення проблеми податкової заборгованості перед бюджетом і бюджетної заборгованості з ПДВ. В основі механізму виникнення такої заборгованості лежить проста і досить поширена до 2000 р. схема, коли посередницька фірма-експортер здобувала право на відшкодування вхідного ПДВ, не розрахувавшись з підприємством-виробником. У свою чергу, останнє не могло виконати своїх податкових зобов'язань перед бюджетом, перетворюючись на його боржника, а держава, недоотримуючи податки, не розраховувалася вчасно з експортерами.<sup>3</sup>

<sup>2</sup> Складено автором на основі даних про підсумки виконання зведених бюджетів за відповідні роки.

<sup>3</sup> Соколовська А.М. Проблеми реформування податку на додану вартість в Україні // Економіка України. – 2004. – № 4. – С. 27.

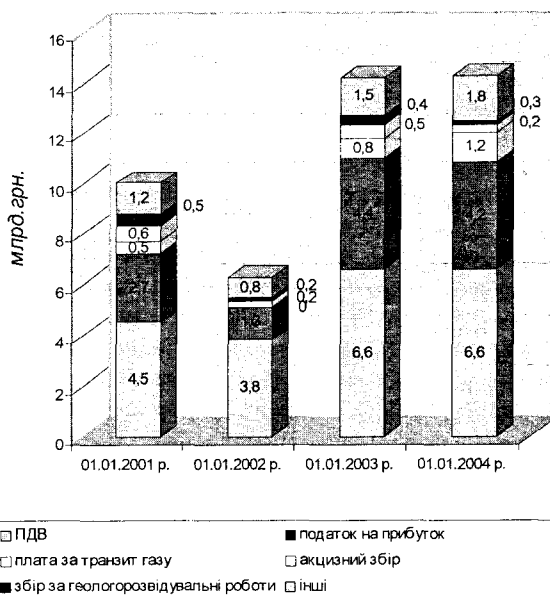


Рис. 3.2.2. Динаміка податкового боргу по його податкових платежах в Україні з 01.01.2001р. по 01.01.2004 р., млрд. грн.<sup>4</sup>

Проблема податкового боргу постає досить гостро, адже якщо аналізувати певний період, то його сума практично залишається незмінною. Так у 2002 та 2003 рр. його значення було на рівні 6,6 млрд. грн. Найбільше зростання відбулося в період з 2001-2002 рр. – з 3,8 до 6,6 млрд. грн.

На превеликий жаль, ситуація з адмініструванням ПДВ ускладнюється ще й тим, що податковий борг час від часу списується або реструктується. Так, за 2001 р. було списано податкового боргу з ПДВ на загальну суму 6 млрд. грн. і 1,8 млрд. грн. реструктували,<sup>5</sup> що демонструє недоцільність вчасного виконання податкових зобов'язань перед державою. Найбільшими боржниками є не малі й середні підприємства, а підприємства ПЕК (на котрі припадає дві третини боргу з ПДВ), видобувної і переробної промисловості. Вони перебувають в управлінні держави чи головних фінансово-

<sup>4</sup> www.minfin.gov.ua

<sup>5</sup> Ярошенко Ф. Нова стратегія ДПАУ // www.sta.gov.ua

промислових груп, тому стягнути з них борги надзвичайно складно. Однак ці борги є додатковим фінансовим резервом щодо підвищення фіскальної ефективності ПДВ.

Про гостроту та актуальність проблеми відшкодування ПДВ в Україні свідчить досить велика кількість законодавчо-нормативних актів, що мають на меті удосконалити цей процес. Однак проблему бюджетної заборгованості з ПДВ і досі не вирішено. Не вдалося отримати й остаточної відповіді на запитання щодо причин її виникнення та загострення. Більше того, окремі економісти та практики це запитання навіть не ставлять, а сам факт бюджетної заборгованості з ПДВ оцінюється як результат зловживань з боку держави, яка, для збереження збалансованого бюджету в умовах зменшення його доходів, направляє надходження ПДВ не на виконання своїх зобов'язань з відшкодування податку, а на фінансування видатків.

Іншою причиною бюджетної заборгованості з ПДВ може бути перевищення фактичного рівня сальдо експортно-імпортних операцій над його прогнозованим рівнем, внаслідок чого фактичні вимоги на відшкодування ПДВ виявляються вищими від очікуваних, які опосередковано враховані при визначенні планових надходжень ПДВ (шляхом коригування фактичного рівня надходжень у базовому році з урахуванням очікуваних темпів зростання експорту та імпорту). Саме така ситуація склалася у 1999, 2001 і 2002 рр., коли фактичне сальдо експортно-імпортних операцій у 6,8; 2,6 та 3 рази відповідно перевищило його прогнозний рівень. За таких обставин, якщо б в 1999 та 2000 рр. були задоволені усі вимоги на відшкодування, фактичні надходження ПДВ до бюджету після відшкодування становили б 75% і 54% від прогнозних, що відповідним чином позначилося б на виконанні плану державних видатків.<sup>6</sup>

До чинників, які впливають на ускладнення процесу відшкодування ПДВ, слід віднести зростання податкових пільг, а також експортних операцій та позитивного сальдо платіжного балансу у ВВП. Частка експорту у ВВП зросла з 48,1% у 1999 р. до 55,1% у 2003 р. (рис. 3.2.3). Цей фактор прямо впливає на збільшення заявлених сум до відшкодування.

Протягом 2003 р. експортерами сплачено до державного бюджету податків лише 70% від обсягів отриманого відшкодування, яке оцінюють в 13 млрд. грн. На жаль, непоодинокими є факти, коли

---

<sup>6</sup> Єфименко Т.І., Соколовська А.М. Нові підходи до адміністрування податків // *Фінанси України*. – 2004. – № 10. – С.9.

підприємства-експортери, отримуючи з бюджету значні суми до відшкодування не лише сплачують мізерні суми податків до бюджету, а й взагалі не вносять жодної копійки.<sup>7</sup>

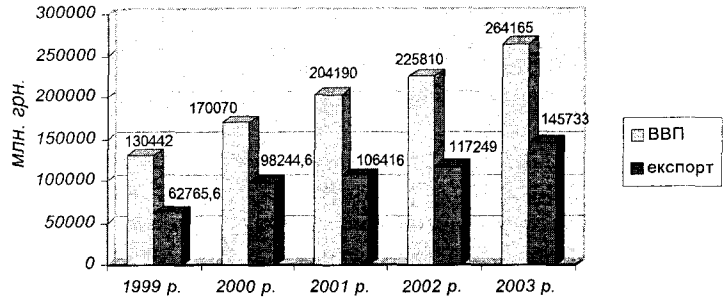


Рис. 3.2.3. Динаміка обсягів ВВП та експортних операцій

Разом із незаконними вимогами на відшкодування ПДВ ці два чинники зумовлюють надмірну частку вимог на відшкодування у загальній сумі надходжень ПДВ (до відшкодування). У 2001 р. ця частка, розрахована за даними ДПАУ, становила 97%, у 2002-му – 86%, у 2003-му – 92%, тоді як в країнах Західної Європи вони не перевищують 30%, тобто є майже утричі меншими. Зрозуміло, що за таких умов ризик ускладнення процесу відшкодування в Україні є значно вищим, ніж у європейських країнах.<sup>8</sup>

Державний бюджет багато втрачає через пред'явлення незаконних вимог на бюджетне та експортне відшкодування ПДВ і заниження податкових зобов'язань. Частими є випадки фіктивного відшкодування цього податку. За даними аналітиків Міністерства фінансів, “внутрішнє відшкодування виросло до рівня експортного”, а відшкодування податку на додану вартість сьогодні стало однією з основних і найбільш прибуткових статей бізнесу.<sup>9</sup>

За оцінками фахівців ДПС, фіктивні фірми перетворилися на справжню загрозу для бюджету. Зараз дуже легко зареєструватися платником ПДВ і під виглядом відшкодування викачувати з бюд-

<sup>7</sup> Щодо виконання заходів, спрямованих на погашення простроченої заборгованості з відшкодування ПДВ підприємствам-експортерам // Ресурси. Інтернет: <http://www.sta.gov.ua>.

<sup>8</sup> Єфіменко Т.І., Соколовська А.М. Нові підходи до адміністрування податків // Фінанси України. – 2004. – № 10. – С. 11.

<sup>9</sup> Алексєнко І. Не бери мене за здесь // Бізнес. – 2003. – № 45. – С. 66.

жету гроші. Через відсутність солідарної відповідальності за взаємовідносини з фіктивними фірмами, цей вид “бізнесу” процвітає.<sup>10</sup>

Наявність незаконних схем відшкодування ПДВ свідчить про недостатнє законодавче врегулювання процедури відшкодування ПДВ, відсутність координації співпраці діяльності фіскальних органів.

Нині, навіть високопосадовці визнають, що ПДВ – найбільш криміналізований податок, який підживлює тіньову економіку і злочинну діяльність, особливо у зовнішньоекономічній діяльності, оптовій і роздрібній торгівлі. За 5 років темпи зростання заявленого експортерами до відшкодування ПДВ у 2 рази вищі, ніж темпи зростання експорту. В 2003 р. на експортерів припадало 36% пільг і 20% заявлених до відшкодування сум ПДВ. Переважна сума (близько 80%) заявленого до відшкодування ПДВ припадає на внутрішній ринок. Понад третину заявила торгівля, яка дає менш як 10% ВВП, що є нічим іншим, як відмивання ПДВ через маніпуляції з торговими оборотами. Особливо це характерно в оптовій торгівлі, де 60% обороту – перепродаж і переважно з метою компенсації ПДВ. Безліч зловживань з нульовою ставкою ПДВ, яка дає право на відшкодування при експорті, нараховують у вільних економічних зонах і на територіях пріоритетного розвитку.<sup>11</sup> На нашу думку, потребує удосконалення механізм контролю та попередження зловживань як і з боку платників податків (за даними ДПАУ, протягом 2004 р. органами державної податкової служби упереджено необгрунтовано заявленого до відшкодування ПДВ на суму 5779 млн. грн., що становить 20,6% від загальної суми, заявленої до відшкодування платниками податку, у 2003 р. упереджено – 1167 млн. грн.,<sup>12</sup> так і з боку податкової служби (за даними Рахункової палати, існує неоднаковий підхід податкових органів до платників при відшкодуванні ПДВ: “Так, одним платникам тривалий час ПДВ та ще й у невеликих розмірах не повертається, а іншим здійснюється повністю, своєчасно і в значних сумах.”<sup>13</sup> Виник своєрідний бізнес на поверненні ПДВ. Іноземні експерти оцінюють обсяг тіньового обороту цього бізнесу у 800 мільйонів доларів США.<sup>14</sup>

<sup>10</sup> Шафоростов А. Нам удалось переломить негативную тенденцию // Бизнес. – 2003. – № 38. – С. 34.

<sup>11</sup> Вступне слово Президента України на нараді з проблемних питань ПДВ // [www.president.gov.ua](http://www.president.gov.ua)

<sup>12</sup> Макроекономічна ситуація та виконання бюджетних показників у 2004 р. // [www.sta.gov.ua](http://www.sta.gov.ua)

<sup>13</sup> Руденко О. Показник Державного Вандалізму (ПДВ) // Ресурси Інтернет: <http://www.golosiyiv.kiev.ua>.

<sup>14</sup> Пинзенник В. Українські виборки ПДВ. // Ресурси Інтернет: <http://www.zn.kiev.ua>.

Проблемним моментом є діяльність посередницьких структур, які перебрали на себе більшу половину експорту, вимагають відшкодування ПДВ, нерідко не розраховувшись з виробниками. Ще у 2000 р. представники ДПС звертали увагу на те, що заявка на відшкодування йде від посередницьких структур, а підприємства – виробники продукції, що йде на експорт, мають недоїмку перед бюджетом.<sup>15</sup> Отже, об'єктивно виникає необхідність ліквідувати подібні диспропорції, які до того ж живлять несприятливу для економічного зростання структуру економіки. У чинному порядку відшкодування податку на додану вартість слід передбачити можливість сприяння розвитку саме виробників, а не перекупників. Якщо нічого не змінити, то й надалі пільги виробникам залишаться лише декларованими на папері. Так, в Україні до 1 січня 2003 р. проводився податковий експеримент на підприємствах гірничо-металургійного комплексу та сільського господарства. Цей експеримент спричинив зростання обсягів експортних операцій, а відповідно і сум ПДВ, які підлягають відшкодуванню з бюджету, переважно у грошовій формі. Однак ні для кого не секрет, що більшість агропромислових виробників продовжують економічно “ледве жевріти”, а ціла армія посередників, які зовсім не причетні до виробництва сільськогосподарської продукції, отримують значні суми відшкодування, що йде на приріст їх прибутку.

Внаслідок нерівномірності надходжень, списання та реструктуризації податкового боргу по податку в більшості випадків відшкодування виплачується із запізненням. У зв'язку з цим чинний порядок виплати відшкодування викликає багато нарікань із приводу вимивання обігових коштів підприємств. Затримка відшкодування може призвести до того, що в певний момент у підприємства може виявитися недостатньо обігових коштів для ефективного функціонування й повної та своєчасної сплати податків. Однак чекати відшкодування підприємці можуть декілька місяців або їх змушують зараховувати податок у рахунок майбутніх платежів. І це незважаючи на те, що значна частина надходжень ПДВ йде на виплату відшкодування.

Чинний порядок відшкодування ПДВ викликає величезні проблеми і для бюджету, який практично стає донором підприємницьких структур. Розміри відшкодування вихолостили податкову базу, створену у Дніпропетровській, Запорізькій, Миколаївській областях. Такі тенденції спостерігаються в Донецькій, Одеській областях.

---

<sup>15</sup> Терен С. Що зробити, аби тобі відшкодували ПДВ? Стати головою облдержадміністрації // Галицькі контракти. – 2000. – № 27, 15.

Те, що ПДВ насамперед спрямовується для відшкодування цього податку з одночасним зростанням експорту, призвело до непередбачених розмірів виплат із бюджету. При значному зростанні експорту, до повернення може належати більше ПДВ, ніж отримує бюджет. Досі не вироблено механізмів відшкодування ПДВ в одній області завдяки надходженням ПДВ в іншій області. Тому з найбільшою гостротою проблема постає в тих областях, де сконцентровано підприємства-експортери. У цих областях, що мають негативне сальдо надходження ПДВ, не можливо виконати зобов'язання зі сплати ПДВ власними коштами.

Затримки виплати бюджетного відшкодування часто зумовлені великим обсягом зустрічних перевірок для підтвердження достовірності заявлених до повернення сум. Інколи такими перевітками охоплено кілька сотень суб'єктів підприємництва, тому вони потребують багато часу. Але їхня необхідність не піддається сумніву.

Для удосконалення механізму ПДВ на сьогодні дуже важливо разом зі спрощенням порядку отримання відшкодування, в першу чергу для виробників технологічної продукції і експортерів, обмежити можливості зловживань і незаконного отримання відшкодування.

Однак, незважаючи на постійні спроби реформування, чинний механізм виплати бюджетного відшкодування є серйозною перешкодою ефективному виконанню фіскальної функції ПДВ, призводить до того, що в деяких регіонах обсяги відшкодування перевищують обсяги надходжень ПДВ. Це відбувається, зокрема, через необгрунтовано широке застосування нульової ставки, яка надає право на отримання відшкодування ПДВ, сплаченого постачальникам. Останнім часом унаслідок значного зростання сировинного експорту виплати відшкодування ПДВ експортерам надто великі.

Суперечить сутності ПДВ застосування нульової ставки на будь-які операції, крім експортних: відносно операцій із продажу, що здійснюються на території України (продаж переробним підприємствам молока, м'яса, продукції, виробленої підприємствами суднобудівної промисловості за рахунок державного бюджету). У структурі податкових пільг по ПДВ операції за нульовою ставкою у відсотковому виразі становлять: 1999 р. – 56,4%, 2000 р. – 39,8%, 2001 р. – 41,2%, 2002 р. – 39,1%, 2003 р. – 42,6%.

Державний бюджет України зазнавав суттєвих втрат внаслідок дії нульової ставки ПДВ при продажу вугілля, транспортування й продажу електроенергії, імпортованого газу. Існування цієї пільги зумовлювало нерівномірний розподіл податкового тягаря між суб'єктами підприємництва, стимулювало енергоємні підприємства. Скасування її мало на меті: збільшення доходів бюджету, створення

однакових умов як для великих підприємств, які споживають велику кількість енергоносіїв, так і для малих та середніх підприємств, в яких виробництва менш енергоємні, скорочення потреби в імпорті газу, переорієнтацію виробництва на енергозберігаючі технології.

Проблема своєчасної виплати відшкодування ПДВ є найважливішою серед проблем, пов'язаних з його застосуванням в Україні. Це спричинило постійне внесення змін у податкове законодавство із метою встановлення жорсткіших умов для отримання відшкодування й розробки різних альтернативних схем взаємозаліків податкових боргів держави і підприємців один перед одним.

Одночасно зі зростанням обсягів експортних операцій зростали й обсяги непогашених вимог щодо відшкодування податку на додану вартість із державного бюджету. Встановлено, що з 01.01.2002 р. по 01.07.2004 р. обсяги невідшкодованого ПДВ зросли із 5800 млн. грн. до 8008 млн. грн., в тому числі обсяги протермінованої заборгованості зросли з 1883 млн. грн. до 3423 млн. грн. Державою було зроблено декілька спроб розв'язати проблему із відшкодування ПДВ і зменшити борг перед підприємцями. Ці спроби ускладнювалися тим, що протягом останніх років зросла недоїмка із платежів до бюджету з ПДВ. Внаслідок застосування комплексу заходів щодо забезпечення бюджетних призначень з ПДВ, а саме: упередження “віртуальних” заявок сум ПДВ до відшкодування, посилення контролю за правомірністю заявок до відшкодування, своєчасності оформлення ОВДП на погашення бюджетної заборгованості, посилення контрольної-перевірочної роботи, – дозволило зменшити суму невідшкодованого ПДВ до 3552 млн. грн. на 1 січня 2005 р. та ліквідувати простроковану бюджетну заборгованість з ПДВ (рис. 3.2.4). Аналіз чинного механізму відшкодування ПДВ засвідчив, що певні його деформації негативно позначаються на загальній економічній ситуації і потребують негайного усунення, хоча в цілому механізм прийнятний і потребує удосконалення, а не скасування. Його недоліки зумовлені труднощами перехідного періоду, а основні засади функціонування ПДВ в Україні вже відпрацьовані і виправдовують себе. Треба удосконалювати цей податок на основі позитивного досвіду розвинутих країн, адаптації його до європейських норм, однак з урахуванням особливостей вітчизняної економіки.

Тоді ПДВ можна буде розглядати не лише як важливе джерело доходів бюджету, а як важливий інструмент регулювання економіки.

Податок на додану вартість за визначенням об'єктів оподаткування, методів нарахування та справляння є найпрозорішим як для суб'єктів підприємницької діяльності, так і для адміністрування



його з боку податкових органів. Однак часті зміни у законодавстві, особливо запровадження чи скасування пільг, застосування різного роду експериментів створили досить напружений стан щодо повної та своєчасної мобілізації належних бюджету сум цього податку, і в першу чергу це вплинуло на рівень добровільної сплати податку.

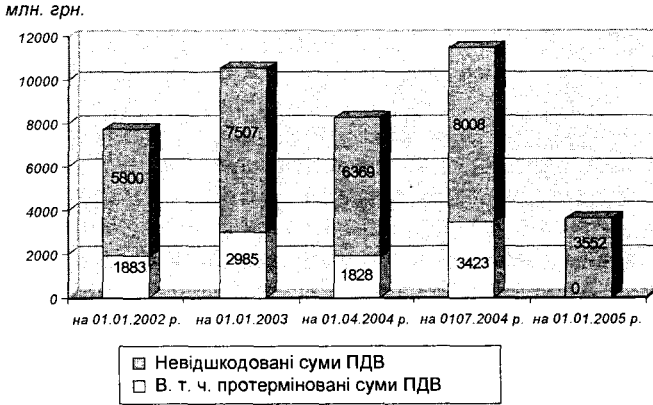


Рис. 3.2.4. Динаміка бюджетної заборгованості з відшкодування ПДВ у 2002-2004 рр.<sup>16</sup>

Напруженість пояснюється ще й тим, що в країні приймаються, на нашу думку, невиправдані рішення щодо широкої сфери пільгового оподаткування, чим “вимивається” база оподаткування, і бюджет втрачає значні джерела надходжень.

Встановлено, що сума пільг з ПДВ за 2003 р. становила 56,7 млрд. грн., або 87% від загального обсягу пільг, що у 4,5 рази перевищило суму фактичних надходжень із цього податку. Згідно з даними рис. 4.3.5, можна зробити висновок, що за 2000-2003 рр. обсяги надходжень ПДВ зросли в 1,3 рази (9,4 млрд. грн.: 12,6 млрд. грн.), а обсяги пільг по ПДВ – в 1,5 рази (37,9 млрд. грн.: 56,7 млрд. грн.). Обсяги пільг з року в рік зростають більш прискореними темпами, ніж обсяги надходжень.

Проведений аналіз підтверджує негативізм щодо надання пільг по ПДВ в Україні. Так, за 2000 р. пільги становили 403,2% від суми фактичних надходжень податку у бюджет, 2001 р. – 405,8%, 2002 р. – 346,7%, 2003 р. – 450%. Тобто платники податків вимагають від бюджету пільг по ПДВ на значно більшу суму, ніж було сплачено податку до бюджету. Така парадоксальна ситуація в Україні скла-

<sup>16</sup> Дані держкомстату України.

лася лише через ухилення від сплати податків і перш за все за допомогою використання пільг за псевдоекспортними операціями.

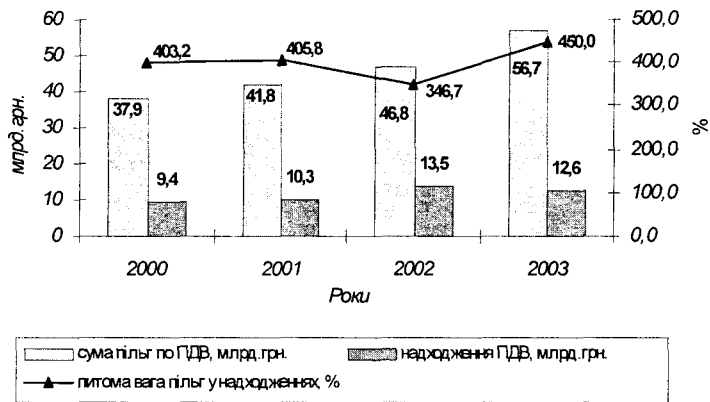


Рис. 3.2.5. Динаміка сум та частки податкових пільг по ПДВ за 2000-2003 рр.<sup>17</sup>

Тенденція до розширення системи пільг з ПДВ обумовлена двома групами чинників. До першої групи слід віднести чинники, пов'язані з особливостями цього податку взагалі і його справлянням в Україні. Зокрема, які полягають у тому, що ПДВ як універсальний акциз справляється з усіх видів товарів і послуг. Однак серед них є такі, що задовольняють життєво необхідні потреби громадян і мають обкладатися внаслідок цього на пільгових засадах. Оскільки ж ПДВ в Україні справляється за двома ставками, можливості вибору видів пільг є обмеженими. Тоді як в більшості розвинутих країн, окрім стандартної і нульової ставки, застосовують понижені, використання яких дозволяє проводити регулюючу податкову політику і в той же час зменшувати втрати бюджету на відміну від ситуацій, коли товар звільняється від ПДВ чи оподатковується за нульовою ставкою. До другої групи чинників слід віднести чинники суто суб'єктивного характеру, пов'язаних з лобіюванням певних галузевих, регіональних, групових, індивідуальних інтересів.

Слід зазначити, що для теперішнього періоду ставка ПДВ у розмірі 20% є завищеною і не стимулює сукупний попит. Адже відомо, що ціна продукції надто висока завдяки високій ставці ПДВ, і внаслідок цього споживання її обмежується, надходження до бюджету за таких умов не збільшуватимуться. І, навпаки, при меншій

<sup>17</sup> Складено на основі даних ДПА України.

ставці ПДВ відповідно збільшуватиметься споживання продукції, тому надходження до бюджету зростатимуть.

Безумовно, із збільшенням ставок ПДВ ускладнюється механізм оподаткування, з однією ставкою він набагато простіший. Та перш за все зараз головне, як найсправедливіше розподілити тягар ПДВ між споживачами та забезпечити підґрунтя для невпинного піднесення економіки. Досвід розвинутих країн показує, як краще це можна робити. Так, у Франції використовуються три ставки: 28%; 18,6% і 5,5%.<sup>18</sup> В економічній ситуації, коли витрати держави становлять значну частину ВВП, державний бюджет зводиться з великим дефіцитом, і уряд зацікавлений для забезпечення проведення своїх реформ в якомога більшому стягненні податків, але без придушення підприємницької діяльності (а якраз така ситуація склалася в Україні в перехідний період до ринкової економіки). Податкова реформа повинна бути спрямована на оптимальне поєднання ставок податків на споживання, зокрема ПДВ, ставок податку на прибуток (дохід) та введення податку на майно, при цьому загальний рівень непрямого оподаткування повинен бути не дуже високим.

Однією з негативних рис податку на додану вартість є його надмірне навантаження на малозабезпечені верстви населення. Але це не повинно слугувати основним аргументом на користь відмови від використання податку на додану вартість як основної форми універсального акцизу в Україні. Практика реалізації податкової політики доводить, що даний недолік при використанні ПДВ не є таким, що не вирішується. Основна проблема реформування універсального акцизу в Україні – не перехід до нижчої форми універсального акцизу, зокрема до податку з продаж, а оптимальне поєднання податкового навантаження при сплаті ПДВ і податкового навантаження при первинному оподаткуванні доходів громадян, зокрема, малозабезпечених. Існування неоподаткованого мінімуму на рівні прожиткового мінімуму при оподаткуванні доходів громадян податком з доходів якраз і забезпечить ліквідацію негативного впливу податку на додану вартість на малозабезпечені верстви населення.

Отже, ПДВ як вагоме фіскальне джерело та регулюючий інструмент в Україні потребує нагального реформування і перш за все у частині вирішення проблем відшкодування ПДВ та скорочення податкових пільг із одночасним посиленням контролю за сплатою його до бюджету.

---

<sup>18</sup> Криницький І.Е., Кучерявенко Н.П. Налоговое право. – Харьков: Легас, 1995. – С. 123.

Надзвичайно важливо на даному етапі ефективно використати переваги специфічного акцизу, адже з точки зору соціальної справедливості він має значні переваги перед універсальним акцизом. Специфічним акцизом, а він в Україні представлений акцизним збором, обкладаються споживчі товари, що не є предметами першої необхідності та мають високий рівень рентабельності. Він дає змогу вирішити фінансові проблеми держави за рахунок заможних верств населення, що споживають ці товари та пом'якшити регресивність податків на споживання в цілому.

Акцизний збір в Україні відіграє менш важливу роль, аніж ПДВ. У складі ВВП його частка за 1999-2004 рр. не перевищує 2,2% (додаток А), до того ж частка акцизного збору у ВВП відрізняється повільним зростанням: 1999 р. – 1,3%, 2000 р. – 1,3%, 2001 р. – 1,3%, 2002 р. – 1,8%, 2003 р. – 1,9%, 2004 р. – 2,2%. Це відбувається при постійному зменшенні платників акцизного збору (рис. 3.2.6).

Так, якщо у 1998 р. кількість зареєстрованих платників акцизного збору була найбільшою в Україні за досліджуваний період і становила 4065 при частці податку у ВВП 1,3%, то вже у 2002 р. при кількості 1236 платників частка акцизів у ВВП становила 1,8%. Отже, зміна кількості платників акцизного збору не мала значного впливу на ріст бюджетних надходжень.

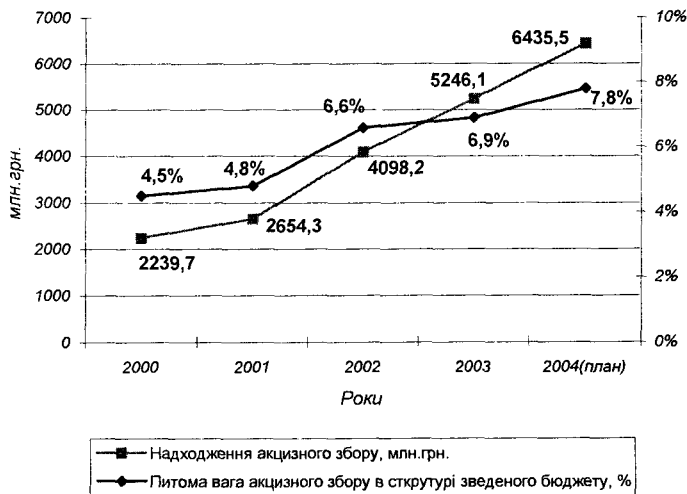


Рис. 3.2.6. Динаміка кількості зареєстрованих платників акцизного збору в Україні за 1998-2002 рр. (одиниць).<sup>19</sup>

Слід відмітити, що останнім часом зростає фіскальна роль акцизного збору при формуванні дохідної частини бюджету. Адже простежується чітка тенденція до зростання акцизних зборів у структурі зведеного бюджету, так у 2000 р. акцизний збір становив

<sup>19</sup> Дані Державної податкової адміністрації України.

4,5%, у 2001 р. – 4,8%, 2002 р. – 6,6%, 2003 р. – 6,9%, 2004 р. – 7,8% (рис. 3.2.6). Зазначимо, що за 2000-2004 рр. відбулося значне зростання надходжень від акцизного збору в абсолютному вимірі з 2239,7 млн. грн. до 6435,5 млн. грн., або в 2,9 рази.



**Рис. 3.2.7. Динаміка надходження та питомої ваги акцизного збору в структурі зведеного бюджету України за 2000-2004 рр.<sup>20</sup>**

Зазначимо, що, на відміну від ряду попередніх роках, у 2002-2003 рр. найбільшу частку у надходженнях акцизного збору до державного бюджету становили поступлення від оподаткування нафтопродуктів, що пов'язано з ліквідацією "лазівок" для уникнення сплати акцизного збору (див. табл. 3.2.1).

Отже, понад 43% усього обсягу надходжень акцизного збору до Державного бюджету у 2003 р. забезпечило оподаткування нафтопродуктів. Близько 23% усіх надходжень акцизу у 2003 р. принесло оподаткування алкогольних напоїв. Тобто за рахунок лише двох груп підакцизних товарів – нафтопродуктів і алкоголю – забезпечується 2/3 усіх акцизних надходжень.

<sup>20</sup> Складено автором на основі даних про підсумки виконання зведених бюджетів за 2000-2003 рр., за 2004 р. на основі даних Закону України "Про Державний бюджет України на 2004 р."

Таблиця 3.2.1.

**Динаміка надходжень акцизного збору з вітчизняних товарів до Державного бюджету в 1996-2003 рр., млн. грн.<sup>21</sup>**

Показники	1999 р.	2000 р.	2001 р.	2002 р.	2003 р.
Спирт	104	53	74	90	93
Лікєро-горілочні вироби	541	777	915	941	1045
Вино і виноробна продукція	82	101	157	212	219
Пиво	84	137	235	255	334
Тютюнові вироби	523	447	583	683	858
Нафтопродукти	328	232	213	1391	1997
Інше	28	46	30	33	7
Всього	1690	1793	2207	3605	4554

Значні обсяги податку надходять до бюджету від тютюнової галузі. Становлячи заледве 1% промислового виробництва країни, дана галузь дає понад 3% усіх бюджетних надходжень. Зазначені цифри свідчать про високу віддачу цієї галузі (табл. 3.2.2). І це тоді, коли виробничі потужності підприємств завантажені не більше, ніж на 70-80%.

Згідно з даними таблиці, починаючи з 2001 р., спостерігається значне зростання надходжень від оподаткування тютюнових виробів порівняно із минулим р. і перевищення цих надходжень на 136,6 млн. грн. У середині 2003 р., коли ринок тютюнових виробів стабілізувався, а ефективна боротьба з контрабандою звела її обсяги до рівня 2-3 млрд. штук при обсягах ринку 75 млрд. штук, дію адвалерної складової було відновлено встановленням 5%, а з 1 січня 2005 р. 7% ставки поряд із збереженням фіксованої, що позитивно відбилося на доходах бюджету.

Встановлено, що впродовж 1997-2002 рр. загальний обсяг наданих пільг з акцизного збору зріс у 2,9 рази (з 1019,1 млн. грн. у 1997 р. до 2944,2 млн. грн. у 2002 р.). Із загального обсягу наданих пільг по акцизному збору 2887,6 млн. грн., або 98,1% склали пільги по надходженнях до Державного бюджету. Надання пільг з акцизного збору та їх значні розміри суперечать його сутності як непрямого податку на окремі товари, що характеризуються високою рентабельністю і монополією. Переважна більшість таких пільг використовувалася підприємствами харчової промисловості, передусім спиртової, а також виробниками нафтохімічної промисловості.

<sup>21</sup> За даними Державної податкової адміністрації України.

Таблиця 3.2.2.

Обсяги виробництва тютюнових виробів і надходження до державного бюджету "тютюнового" акцизу у 1996-2003 рр., млрд. шт.<sup>22</sup>

Показники	1999 р.	2000 р.	2001 р.	2002 р.	2003 р.
Виробництво тютюнових виробів, (млрд. штук), в тому числі:					
-----	54,1	58,8	69,7	80,9	96,6
сигарети з фільтром	33,2	46,3	54,5	62,8	75,4
сигарети без фільтру	20,9	12,5	15,2	18,1	21,2
Надходження акцизного збору, млн. грн.	519,1	446,4	583,0	683,2	857,9

Акцизи дають широкі можливості для регулювання економічних та соціальних процесів. За допомогою них держава може обмежувати рівень споживання шкідливих товарів, шляхом контролю за рентабельністю, зменшувати привабливість тих чи інших галузей виробництва.

Вітчизняна законодавча база з питань справляння акцизного збору далека від ідеалу. Величезна кількість нормативних актів, складний механізм адміністрування податку, відсутність наукового обґрунтування розміру ставок, значні розміри нелегального виробництва і контрабанди підакцизних товарів, неефективність контролюючих заходів – ось лише деякі з проблем, що потребують сьогодні нагального вирішення.

Перші роки існування акцизної системи в Україні показали, що податок сприймався як засіб залаткування "бюджетних дір". Оподаткуванню підлягала величезна кількість товарів – від алкогольних напоїв і тютюну до хутряних виробів і побутової техніки. Нерідко при цьому витрати на адміністрування податку значно перевищували його надходження. Хаотичний характер змін у законодавстві з акцизного збору, їх фіскальне спрямування руйнівним чином позначалися на виробництві підакцизної продукції, особливо у так званих традиційних підакцизних галузях – лікеро-горілчаному та тютюновому виробництві. Так, якщо у 1990 р. виробництво міцних алкогольних напоїв сягало 30,8 млн. дол., то у 2002 р. воно скоротилося вдвічі, склавши всього 14,3 млн. дол. У 2003 р. виробництво алкогольної продукції дещо пожвавилось (близько 17 млн. дол.), хоча все ще значно відстає від реальних обсягів споживання (див. рис. 3.2.8).

<sup>22</sup> Дані Державної податкової адміністрації України.

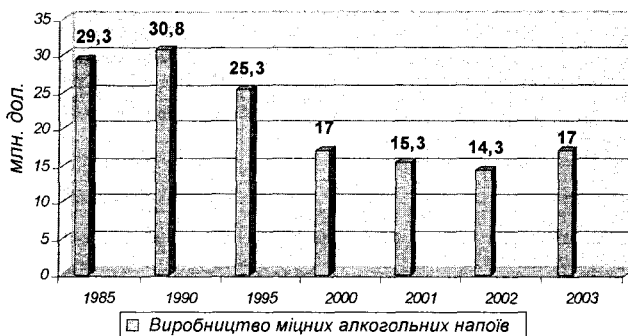


Рис. 3.2.8. Зміна обсягів виробництва міцних алкогольних напоїв в Україні з 1985 до 2003 рр., млн. доп.<sup>23</sup>

Причини такого стану полягають у половинчастості застосовуваних заходів. Замість тотальної монополії на виробництво алкоголю, яка мала місце у період існування СРСР, із настанням незалежності держава залишила за собою лише спиртову галузь, а продукування горілки дозволила усім, в тому числі приватним підприємствам. З метою контролю за процесом були введені так звані марки акцизного збору – свідоцтво легальності виробленої продукції.

Нововведення, на перший погляд, заслуговували на увагу і були цілком доречні. Однак практика застосування їх у вітчизняних умовах показала їх цілковиту неспроможність. Краще цьому підтвердження – статистика. При значному зростанні кількості підприємств-виробників алкогольних напоїв (з 24 у 1995 р. до майже 250 на сьогодні) обсяги виробництва зазначеної продукції скоротилися більш, ніж у два рази. І таке скорочення ніяким чином не пов'язане із зменшенням ємності ринку, зростанням популярності здорового способу життя. Міністерство охорони здоров'я стверджує, що споживання міцного алкоголю в країні за останні шість рр. залишалось стабільним (близько 11,1 літра у рік на душу населення). Очевидно, що обсяги продажу фальсифікованих і контрабандних напоїв зростали прямо пропорційно їх легальній реалізації. Внаслідок цього, за деякими оцінками, у тіні знаходиться від 40 до 70% горілчаного ринку.<sup>24</sup> Так, якщо прийняти до уваги, що споживання

<sup>23</sup> Дикаленко М., Московчук Э. Крепко приложились // Бизнес. – 2004. – №7. – С. 76.

<sup>24</sup> Настина Е., Корнеев Е. Очень свободный рынок // Компаньон. – 2002. – №12 (268). – С. 39.



алкоголю у країні залишаються в межах 33-36 млн. дол. щорічно, то не важко підрахувати, що частка тіньової продукції за останні п'ять рр. зросла із близько 1/4 до 2/3 загального обсягу виробництва.

Наведені цифри, що свідчать про масштаби тіньового ринку, викликають сумніви у спроможності підпільних кустарних виробників забезпечити такі обсяги виробництва. На думку багатьох аналітиків, у продукуванні тіньового алкоголю безпосередньо зацікавлені і задіяні достатньо великі українські виробники.<sup>25</sup>

Безпрецедентне зростання тіньового ринку алкоголю сприяло також встановлення надто високих податків на виробництво алкогольних напоїв. Хоча вітчизняний акциз порівняно із, скажімо, російським або польським є значно меншим, та все ж у роздрібній ціні півлітрової пляшки горілки середнього цінового сегмента складає близько половини вартості. Розрахувавши відповідно до діючої на сьогодні ставки акцизного збору 17,4 грн. за 1 літр 100% спирту суму податку на одиницю продукції, можна стверджувати, що підприємство, уникаючи оподаткування, має додатково близько 3,5 грн. на кожній півлітровій пляшці і може вилучати ці кошти як прибуток, робити знижку гуртовикам, витратити їх на рекламу, маркетингові дослідження. А врахувавши обсяги нелегального виробництва горілки, не важко підрахувати, що кожного року державну скарбницю оминають 1,3-1,5 млрд. грн.<sup>26</sup> Дана сума красномовно свідчить про причини того, що заходи по боротьбі з тіньовим алкоголем наштовхуються на великі труднощі.

Практично повністю скомпрометувала себе й ідея запровадження акцизних марок. Впроваджені марки не мали жодного натяку на диференціацію відповідно до виду продукції та місткості тари, тобто для підприємств-виробників передбачалася реальна можливість для маніпуляції акцизними марками з метою легалізації тіньової продукції. Значного розмаху набула і підробка марок акцизного збору, про що свідчать дані податкової міліції. Щорічно вилучаються сотні тисяч підроблених марок, відкриваються тисячі кримінальних справ проти їх реалізаторів, але реально позитивних зрушень у даній сфері практично не помітно. Не вирішує проблеми і впровадження голографічного захисту марок, адже технологією нанесення голограм у нашій країні володіє значна кількість підприємств. Результати роботи органів податкової міліції за кілька місяців з часу впровадження акцизних марок нового зразка свідчать,

---

<sup>25</sup> Почепцова Т. В ожидании передела // Компаньон. – 2002. – №12 (268). – С. 43.

<sup>26</sup> Філановський О. Легальний ринок горілки поки що програє // Галицькі контракти. – 2002. – №49. – С. 25.

що тіньовики успішно навчилися підробляти і ці, удосконалені засоби захисту від фальсифікату, і до того ж не в менших обсягах, ніж це робили раніше.

Впродовж багатьох років стабільним джерелом одержання тіньовими виробниками етилового спирту була передбачена в законодавстві можливість його придбання зі сплатою акцизного збору за пільговою ставкою. Так, згідно з статтею 1 Закону України “Про ставки акцизного збору і ввізного мита на спирт етиловий і алкогольні напої” пільгова ставка податку встановлювалася на рівні, у вісім разів меншому, ніж загальна. Така суттєва різниця в сумі акцизу стала приводом для масового застосування схем під придбання пільгового спирту для тіньового виробництва горілки. У 2000-2001 рр., за даними Департаменту ДПАУ з питань адміністрування акцизного збору, близько половини із загального обсягу виготовленого підприємствами спирту було реалізовано за пільговою податковою ставкою.<sup>27</sup> Значна частка цієї продукції була використана саме у тіньовому виробництві лікєро-горілочаних виробів. І справді, незважаючи на значні обсяги відвантаження спирту для парфумерної промисловості, вітчизняної косметики на полицях крамниць майже не видно. Нововведення у законодавство, спрямовані на перекриття даного каналу постачання сировини для нелегального виробництва були прийняті лише в 2002 р., хоча прийняття підзаконних актів для запровадження даних положень у дію, значно затягується.

Очевидно, для рішучого наступу на “тінь” необхідно впроваджувати інші заходи, адже, на нашу думку, боротися необхідно не з наслідками нелегального виробництва, а з їх причинами – високим рівнем доходності такої діяльності, значними потенційними можливостями для уникнення оподаткування.

Отже, фіскальні втрати держави від недосконалості акцизного законодавства обчислюються сотнями мільйонів гривень, але не слід применшувати значення і суспільної шкоди. Внаслідок того, що нелегальна продукція найчастіше є значно дешевшою за офіційно вироблену за рахунок несплати податків і відсутності контролю за якістю, за даними Держстандарту в 2002 р. в перевірених підприємств, що здійснювали торгівлю підакцизною продукцією, більше 50% алкогольних напоїв та 60% тютюнових виробів не відповідали вимогам нормативно-правових документів. В окремих областях ці показники наближаються до позначки 80%. Як підсумок, лише від вживання недоброякісних алкогольних напоїв,

<sup>27</sup> Подолянская В. Процессы очищения // Компаньон. – 2002. – №12 (268). – С. 40.

що є наслідком неналежної реалізації державної політики щодо детінізації діяльності у даній сфері, за даними Міністерства охорони здоров'я, у 2002 р. померли 10320 осіб (див. рис. 3.2.9).

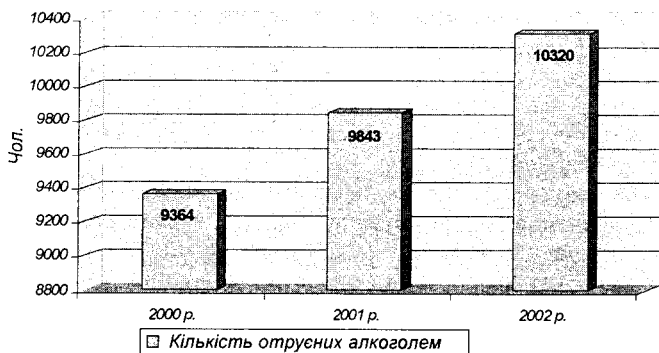


Рис. 3.2.9. Чисельність постраждалих внаслідок отруєння алкоголем у 2000-2002 рр., осіб.<sup>28</sup>

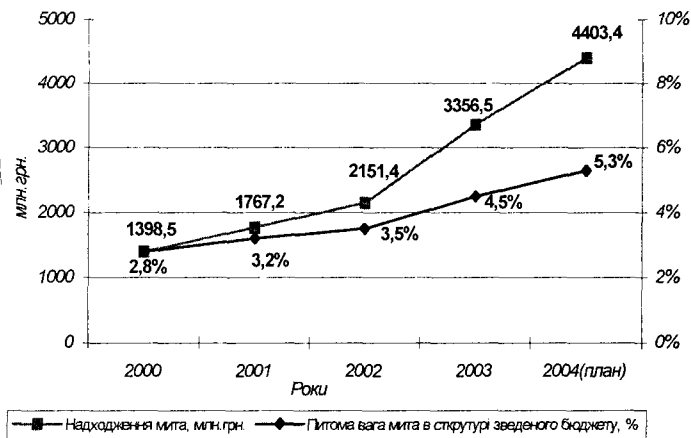
Донедавна значні кошти держава втрачала від прогалини у законодавстві, відповідно до якої практично було виведено з-під оподаткування нафтопереробну галузь. В перші рр. незалежності України з метою залучення у вітчизняну економіку капіталів із закордону до підприємств з іноземними інвестиціями застосовувалося спеціальне законодавство та гарантії захисту іноземних інвестицій, що передбачало надання їм значних пільг з оподаткування, в тому числі звільнення від сплати акцизного збору. Ситуацію ускладнювала й відсутність у нормативних актах, що регулюють питання акцизного оподаткування, чіткого формулювання термінів “давальницькі умови” та “давальницька сировина”, що давало змогу вітчизняним підприємствам уникати оподаткування. Враховуючи те, що українські нафтопереробні заводи 95% сировини отримують за давальницькими схемами, а більшість підприємств-давальників – це підприємства з іноземними інвестиціями або їх дочірні підприємства, ціла галузь економіки на цілком законних підставах була звільнена від сплати акцизного збору. Вирішення проблеми позитивно позначилося на обсягах надходжень акцизного збору, які лише з часу запровадження поправок зросли більш, ніж на 1 млрд. грн.<sup>29</sup>

<sup>28</sup> Петрушенко М. Життя за 0,4 копійки або хто боїться голографічного захисту акцизних марок // Урядовий кур'єр. – 2003. – №80-81. – С. 5.

<sup>29</sup> Вільховий Ю. Ринок нафтопродуктів: стан, вплив СП з іноземними інвестиціями та оподаткування // Вісник податкової служби України. – 2002. – №16 (202). – С. 45.

Незважаючи на значне збільшення надходжень від акцизного збору до бюджету в масштабах держави, слід зауважити, що резерви зростання доходів від податку значні. Загрозливі обсяги тіншового продажу алкогольних напоїв, існування значного обсягу контрабанди алкоголю із сусідніх країн, функціонування тіншових схем ухилення від акцизного оподаткування та нецільового використання етилового спирту, існування пільг для автомобільної промисловості – ось лише деякі джерела, вміле використання яких дасть змогу залучити значні обсяги додаткових надходжень до державної скарбниці.

Митне оподаткування не належить до податків, які мають ключове значення при формуванні дохідної частини бюджету. У складі ВВП частка мита за 1992-2004 рр. не перевищує 1,3% і в останні роки характеризується спадною тенденцією (додаток А). Встановлено, що питома вага мита у доходах зведеного бюджету протягом 2000-2004 рр. відзначається зростаючою траєкторією руху (рис. 3.2.10). Так, у 2000 р. частка мита у доходах зведеного бюджету становила 2,8%, у 2001 р. – 3,2%, у 2002 р. – 3,5%, у 2003 р. – 4,5%, у 2004 р. – 5,3%. Зростаюча динаміка характеризується приростом і абсолютних величин надходження мита, так за аналізований період відбулося зростання з 1398,5 млн. грн. у 2000 р. до 4403,4 млн. грн. у 2004 р., або у 3,1 рази.



**Рис. 3.2.10. Динаміка надходження та питомої ваги мита в структурі зведеного бюджету України за 2000-2004 рр.<sup>30</sup>**

<sup>30</sup> Складено автором на основі даних про підсумки виконання зведених бюджетів за 2000-2003 рр., за 2004 р. на основі даних Закону України "Про Державний бюджет України на 2004 р."

Таке зростання можна пояснити наступними чинниками:

- збільшення імпорту товарів до України (табл. 3.2.3). Зауважимо, що зв'язок між імпортом товарів і послуг та сплатою мита є досить слабким, оскільки коефіцієнт кореляції даних цих двох груп становить лише 14%;
- активізація Україною діяльності на шляху вступу до СОТ, що, у свою чергу, викликало прийняття низки нормативно-правових актів і внесення поправок до вже існуючих, які зробили прозорою діяльність митних органів. Важливим моментом можна вважати прийняття Закону України від 05.04.2001 р. № 2371-III "Про митний тариф України" та Митного кодексу;
- внаслідок трансформації митного тарифу було знижено ставки ввізного мита, що, у свою чергу, призвело до зменшення контрабандного потоку товарів, тобто відповідне зменшення ставок ввізного мита було компенсоване збільшенням товарного потоку, який декларується;
- підвищення рівня як дисципліни митних органів, так і їх кваліфікації, що дає змогу виявляти правопорушення при переміщенні товарів і послуг через митний кордон України.

Таблиця 3.2.3.

Імпорт та експорт товарів і послуг в Україні, млн. дол. США.<sup>31</sup>

Показник	1996 р.	1997 р.	1998 р.	1999 р.	2000 р.	2001 р.	2002 р.	2003 р.
Імпорт	18807	18546	16106	12959	15106	16922	18168	24409
Експорт	19147	18970	16457	15195	18059	19809	22012	27328

З'ясовано, що в структурі митного оподаткування значну питому вагу займає ввізне мито, у середньому за досліджуваний період воно коливалося від 88,09% до 99,64% (табл. 3.2.4). Це пояснюється пріоритетами зовнішньоекономічної політики держави, яка полягає у підтримці національного виробництва, тобто імпорт має оподатковуватися, тоді як експорт, навпаки, – по можливості звільнятися від оподаткування. Однак на сьогодні суттєвим є питання, який саме експорт повинен стимулюватися. Саме тому для підтримки національної економіки, і вітчизняного виробника зокрема, важливим є обмеження експорту сировини чи напівфабрикатів. Так, прийнято Закон України від 24.10.2002 р. № 216-IV "Про ввізне (експортне) мито на відходи та брухт чорних металів", згідно з яким вивезення відходів та брухту чорних металів обкладатиметься митом за ставкою 30%. У результаті прийняття цього Закону

<sup>31</sup> Основні показники соціально-економічного розвитку України // Економіст. – 2004. – №3-4. – С. 13.

виграють металургійні підприємства, оскільки зниження рівня конкуренції покупців на ринку металобрухту призведе до зниження закупівельних цін на металобрухт, що, у свою чергу, сприятиме підвищенню рівня рентабельності металургійних комбінатів.

Таблиця 3.2.4.

Структура митного оподаткування в Україні за 2000-2004 рр. (%)<sup>32</sup>

Показник	2000 р.	2001 р.	2002 р.	2003 р.	2004 р.(план)
Мито	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
Ввізне мито	89,77	99,58	99,64	89,15	88,09
Вивізне мито	10,23	0,42	0,36	10,85	11,91

Якісне підвищення рівня митного оподаткування, що так необхідне для швидкої інтеграції України в світову економіку, повинне забезпечуватися переходом від обмежувального та заборонного принципу до регулюючого. Для захисту економічних інтересів суб'єктів господарювання, враховуючи також інтереси держави. Потрібно застосовувати всі види мита, враховуючи їх фіскальне значення та вплив на рівень ділової активності в країні. Вдосконалення митної політики повинно бути направлене на стимулювання експорту як джерела валютних надходжень та збільшення обсягів виробництва вітчизняних товарів.

У митному оподаткуванні існувала і продовжує значною мірою існувати розгалужена система різноманітних пільг і звільнень від сплати як ввізного, так і вивізного мита великою категорією юридичних і фізичних осіб. Зокрема, митні пільги і преференції надаються згідно із Законом України “Про Єдиний митний тариф”, Декретом Кабінету Міністрів України “Про Єдиний митний тариф України”, а також іншими законодавчими актами України та міжнародними договорами. Затверджено спеціальні Класифікатори пільг в обкладанні товарів ввізними та вивізним митом. Пільги встановлюються на певний термін, як правило, не більше 5 років. Наприклад, від сплати ввізного мита звільняються такі групи товарів (крім підакцизних):

- товари, які використовуються у будівництві суден, броньованих машин, автомобілів, автобусів, космічної техніки, літакобудуванні тощо, якщо такі товари не виробляються в Україні чи виробляються, однак не мають відповідних стандартів якості;

<sup>32</sup> Складено автором на основі даних про підсумки виконання зведених бюджетів за 2000-2003 рр., за 2004 р. на основі даних Закону України “Про Державний бюджет України на 2004 р.”.

- товари, які ввозяться для потреб збірних команд України, що беруть участь в Олімпійських та Паралімпійських іграх; розвідувальних органів; економічних суб'єктів у реалізації інвестиційних проектів в окремих областях та містах України: СЕЗ “Сиваш”, “Закарпаття”, “Азов”, “Донецьк”, “Курортполіс Трускавець”, “Славутич”, “Інтерпорт Ковель”, “Порт Крим”, “Рені”, “Порто-Франко”, “Миколаїв”, “Яворів” тощо;
- товари, які надходять в Україну на виконання угод між Україною та іншими державами. Наприклад, співробітництво у галузі попередження промислових аварій, науково-технічна кооперація підприємств оборонної галузі тощо;
- товари, які надходять для подолання проблем Чорнобиля;
- гуманітарна допомога;
- інше.

Наявна значна кількість пільг для спільних підприємств. Митні пільги, передбачені чинним законодавством, забезпечують їм високу рентабельність, створюють кращі умови в ціновій конкуренції. Як правило, в Україну завозяться готові або майже готові машини, а участь української сторони в їх виготовленні зводиться (в крайньому випадку) до агрегатного складання. Таким шляхом під виглядом спільних підприємств здійснюється проникнення іноземної сільськогосподарської техніки та іншої продукції машинобудування, яка виготовляється або може виготовлятися на вітчизняних підприємствах. Тому на сьогодні постає питання щодо перегляду існуючих пільг з точки зору їх впливу на національну економіку і, насамперед, національного виробника.<sup>33</sup>

Митна справа, як і вся система оподаткування в Україні, знаходиться на початковому етапі становлення в умовах переходу до ринкових відносин. Тому для нормального функціонування митного оподаткування необхідне вивчення всіх проблем, пов'язаних із митною системою і на основі використання зарубіжного досвіду та врахування специфічних економічних умов, в яких зараз знаходиться Україна, запровадження можливих шляхів вирішення даних аспектів.

### **3.3. ПРАГМАТИЗМ СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКІВ НА ДОХОДИ ТА ПРИБУТКИ**

Одним із першочергових та пріоритетних завдань при побудові ринкової економіки в Україні є функціонування економічно вива-

---

<sup>33</sup> Каленський М. Місце і роль митного оподаткування в податковій системі держави // [www.visnuk.com.ua](http://www.visnuk.com.ua)

жених 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 із 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.П. Вишневського, І.А. Грицаєнко, О.Д. Данілова, Т.І. Єфименко, О.С. Іванишиної, В.М. Мельника, П.В. Мельника, А.М. Соколовської, Л.М. Шаблістої, Н.П. Фліссака та ін. Зважаючи на значний теоретичний та практичний обсяг наукових публікацій, 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 лютого 1992 р. Закону № 2146-XII “Про оподаткування доходів підприємств і організацій”. В наступні роки принциповим стало питання щодо вибору об'єкту 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 р. та у 1994 р. – з доходу. В 1995-1997 рр. знову оподатковувався прибуток, як наслідок, надходження даного платежу зросли 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.<sup>34</sup>

Наближення практики прибуткового оподаткування юридичних осіб до норм, усталених у більшості розвинених країн відбулося з прийняттям Закону “Про оподаткування прибутку підприємств” в редакції від 22 травня 1997 р. Згідно з даним нормативно-правовим актом об'єктом оподаткування є прибуток, який визнається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податку і суму амортизаційних відрахувань.

---

<sup>34</sup> Сичевський В. Податок на прибуток підприємств у сучасних умовах // Вісник податкової служби України. – 2003. – №6. – С. 4-7.



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 справлянні податку на прибуток не відповідали стану і рівню розвитку економічної системи України, не вписувались повною мірою у реалії соціально-економічного і політичного життя та не враховували рівень та можливості органів фіску.

Аналогічні тенденції відбувались і в системі оподаткування доходів населення, що була запроваджена внаслідок ухвалення Закону УРСР "Про прибутковий податок з громадян та осіб без громадянства" від 05.07.1991 р. Особливістю цієї практики був диференційований підхід до різних категорій платників, для кожної з яких передбачався особливий порядок оподаткування й різні ставки податку. В період з 1991 по 1993 рр. ставки податку декілька разів переглядались, внаслідок чого максимальну ставку було підвищено з 30% до 50% (станом на 01.01.1993 р.), 60% (станом на 01.07.1993 р.) до 90% (станом на 01.12.1993 р.). Водночас мінімальна ставка податку навпаки знижувалась з 13% в 1991 р. до 12% у 1992 р. та 10% в 1993 р.

Відмова від диференційованого оподаткування доходів фізичних осіб сталась вже в наступному р., коли з 26.12.1992 р. на основі Декрету Кабінету Міністрів України "Про прибутковий податок з громадян" (із змінами і доповненнями) впроваджені єдині ставки податку для всіх категорій платників і видів доходів, що підлягають оподаткуванню. До того ж, одночасно відбувалось зниження максимальних ставок прибуткового податку з громадян до 50% з 1.10.1994 р. та до 40% з 1.10.1995 р.

Кардинальні зміни в оподаткуванні доходів населення відбулись 1.01.2004 р., коли набрав чинності Закон України від 22.05.2003 р. №889-IV "Про податок з доходів фізичних осіб". Даним нормативним актом впроваджене оподаткування доходів громадян за ставкою 15% до об'єкту оподаткування. З 1.01.2004 р. до 1.01.2007 р. діятиме ставка 13%.

Характеризуючи фіскальну ефективність податку на прибуток підприємств за період з 1998 р. по 2003 р. в Україні, відзначимо, що відбувалося зростання абсолютних сум поступлень даного платежу: 5694 млн. грн. у 1998 р., в 1999 р. – 6352,5 млн. грн., у 2000 р. – 7698,4 млн. грн., у 2001 р. – 8280 млн. грн., у 2002 р. – 9398,3 млн. грн., у 2003 р. – 13237,2 млн. грн., у 2004 р. – 16161 млн. грн. (додаток А).

Найсуттєвіше зростання поступлень спостерігалось в 2003 р. (+3839 млн. грн.).

До основних факторів, що вплинули на динаміку надходжень податку на прибуток потрібно віднести динаміку валового прибутку в економіці. При оподаткуванні доходів підприємств існує пряма залежність розміру податків від розміру отриманих прибутків (доходів). Жодні інші податки, в тому числі й прямі, не мають такої залежності від кінцевих результатів діяльності суб'єктів господарювання, як податок на прибуток.

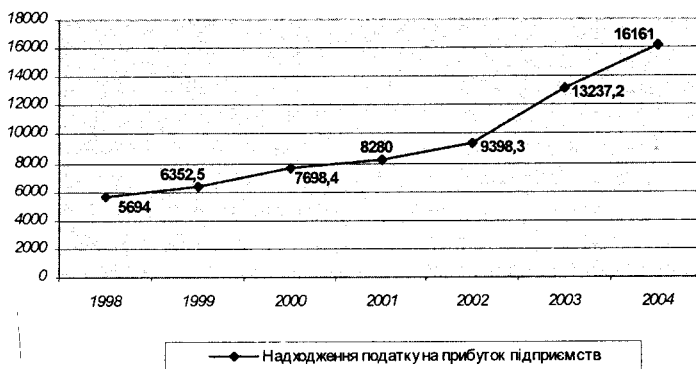


Рис. 3.3.1. Динаміка надходження податку на прибуток підприємств, млн. грн.<sup>35</sup>

Так, в 2003 р. спостерігалось максимальне зростання фінансового результату: +5671 млн. порівняно з попереднім роком. До того ж в наступні 4 рр. темпи росту валового прибутку економіки будуть меншими, аніж темпи надходжень податку на прибуток і як наслідок, частка податку на прибуток підприємств у валовому прибутку зростатиме з 65,2% в 2003 р. до 86,8% в 2007р.

Єдиним р. в досліджуваному часовому інтервалі, що випадає із загальної тенденції, є 2002 р., коли при зниженні валового прибут-

<sup>35</sup> Дані Державного комітету статистики України.

ку в економіці на 4100 млн. грн. порівняно з попереднім роком, відбулось зростання надходжень податку на прибуток підприємств на 1118 млн. грн. Причиною цього стала дія інших ключових факторів. Так, рівень податкового навантаження на валовий прибуток економіки зріс з 44,2% у 2001 р. до 64,2% у 2002 р. В цьому ж році відбулось зростання кількості платників податку на 35% (з 360 тис. у 2001 р. до 485 тис. у 2002 р.). Зростання поступлень було також забезпечене внаслідок дій фіскальних органів. Так, в 2002 р. органами податкової служби виявлено штучно завищених збитків на суму 4,7 млрд. грн. і, як наслідок, суми податку на прибуток підприємств до сплати в бюджет було занижено на 1,2 млрд. грн.<sup>36</sup>

Аналізуючи такий показник як частка податку на прибуток підприємств у валовому прибутку (рівень податкового навантаження), бачимо, що мінімальне його значення було в 2001 р. – 44,2%. У цілому, динаміка цього показника співвідносна з динамікою питомої ваги податку на прибуток у ВВП.

Різні темпи зростання ВВП та надходжень податку зумовили строкату динаміку питомої ваги податку на прибуток у даному макроекономічному показнику. Частка податку на прибуток підприємств у ВВП в період з 1999-2004 рр. виглядала наступним чином: 1998 р. – 5,55%, 1999 р. – 4,8%, 2000 р. – 4,5%, 2001 р. – 4,06%, 2002 р. – 4,1%, 2003 р. – 5%, 2004 р. – 4,3%.

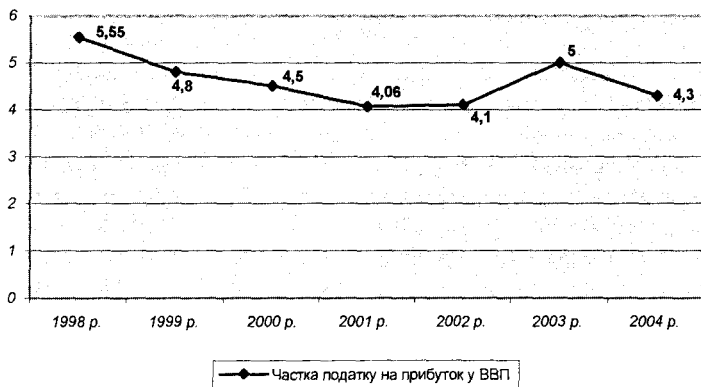


Рис. 3.3.2. Частка податку на прибуток підприємств у ВВП, %.<sup>37</sup>

<sup>36</sup> Підсумки роботи Державної податкової служби України за 2002 рік // Вісник податкової служби України. – 2003. – №5. – С. 5-8.

<sup>37</sup> За даними Державної податкової адміністрації України.

Так, впродовж 1998-2003 рр. максимального екстремуму питома вага податку у ВВП досягла в 1998 р. (5,55%), мінімального – в 2001 р. (4,06%). Водночас валовий прибуток в економіці України в 2001 р. зріс на 4808 млн. грн.

Значимість податку на прибуток підприємств в доходах зведеного бюджету України по-різному проявлялась в період з 1998 по 2004 рр. Максимальну питому вагу в податкових доходах зведеного бюджету податок на прибуток мав в 1998 р. (19,7%), в 1999 р. – 19,3%, 2000 р. – 15,6%, 2001 р. – 15%, 2002 р. – 15,1%, 2003 р. – 17,6%, 2004 р. – 15,4%, мінімальне значення цього показника становило 15,1% у 2001 р. (додаток Б). Крім цього, в 2001 р. вперше фіскальна роль прибуткового податку з громадян була більшою, ніж податку на прибуток підприємств, в 2001 р. ця різниця становила 494,9 млн. грн., у 2002 р. – 1425,6 млн. грн., у 2003 р. – 284,1 млн. грн., у 2004 р. – 25,1 млн. грн. У наступні два рр., а також прогнозні 2004-2007 рр. така тенденція зберігатиметься. На нашу думку, це явище є позитивним, адже в світовій фіскальній практиці основними платниками податків є саме споживачі, а не виробники.

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 (додаток В). В період з 1998 по 2003 рр. питома вага податкової заборгованості за всіма платежами була доволі значною, особливо в 1998-1999 рр. (44,5% та 46,7% до податкових доходів зведеного бюджету України). В 2000 р. сума податкового боргу зменшилася на 1,7 млрд. грн., а в 2001 р. внаслідок проведених списання та реструктуризації сума податкового боргу досягла мінімального значення – 6,3 млрд. грн. (17,2% податкових доходів зведеного бюджету). Сподівання на покращення платіжної податкової дисципліни виявились марними, адже в 2002-2003 рр. обсяг податкової заборгованості зріс майже в два рази, а в 1-му півріччі 2004 р. досяг 8,761 млрд. грн. Найбільшу суму недоїмки в 2002 р. становила заборгованість платників, зареєстрованих у м. Києві. Кількість боржників в цей період становила 96,1 тис. підприємств, при цьому 52 з них мали податковий борг, який перевищував 20 млн. грн.

Водночас за допомогою методів примусового стягнення податкової заборгованості, запроваджених Законом № 2181 “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”, невтішну ситуацію зі збільшенням недоїмки перед бюджетами було дещо згладжено. Так, через механізм податкової застави погашено 1,3 млрд. грн. заборгованості,

шляхом реалізації майна боржників – 776,5 млн. грн., примусово стягнуто з рахунків боржників – 350,3 млн. грн., вилучено грошових активів 195,7 млн. грн.<sup>38</sup>

Динаміка податкового боргу з податку на прибуток підприємств аналогічна до загальної динаміки по всіх платежах, а за обсягами поступається лише заборгованості з ПДВ. Максимальний екстремум в досліджуваному часовому інтервалі спостерігався в 2002 р. – 4,409 млрд. грн. (46,91% надходжень податку на прибуток). В галузевому розрізі найбільша питома вага заборгованості по даному платежу в 2002 р. припадала на електроенергетику – 476,3 млн. грн. (11,3% обсягу боргу), паливну промисловість – 829,4 млн. грн. (19,7%) та вугільну промисловість – 495,4 млн. грн. (11,8%).<sup>39</sup> Галузева ознака податкової недоїмки впливає на її накопичення в обмеженій кількості областей. Так, станом на середину 2000 р. частка недоїмки до бюджету семи областей (Донецької, Харківської, Полтавської, Дніпропетровської, Луганської, Запорізької, Львівської) та міста Києва дорівнювала майже 75% загальної суми податкового боргу в Україні. Лише в семи областях, АР Крим та м. Севастополі недоїмка була нижчою відносно фактичних надходжень до бюджету.<sup>40</sup> Така ситуація з динамікою податкової заборгованості в ряді областей може бути спричинена суб'єктивними діями органів місцевого самоврядування, адже за таких умов формульний підхід у визначенні дотацій вирівнювання з державного бюджету дозволяє отримати більший обсяг трансфертів. Так, в період з 1998 по 2001 рр. спостерігається тенденція до зниження індексу відносної податко-спроможності (основа для розрахунку дотацій вирівнювання) в промислово розвинених областях – Дніпропетровській, Донецькій, Запорізькій, Луганській, Одеській, Полтавській.<sup>41</sup>

Мінімальне значення податкового боргу з податку на прибуток підприємств було зафіксоване в 2001 р. – 1,339 млрд. грн., що пов'язане з проведеним списанням (реструктуризацією) боргів за Законом №2181. Зокрема, було списано 4429,5 млн. грн. заборгованості з податку на прибуток підприємств.

<sup>38</sup> Грушко В.І., Павлюк К.В. Податковий борг: причини та шляхи скорочення // Вісник Київського національного університету ім.Т.Шевченка. Економіка. – 2004. – №69. – С. 48.

<sup>39</sup> Сичевський В. Податок на прибуток підприємств у сучасних умовах // Вісник податкової служби України. – 2003. – №6. – С. 4-7.

<sup>40</sup> Мельник І.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. – Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. – С. 234.

<sup>41</sup> Герчаківський С.Д. Теоретичні та практичні аспекти визначення податкового потенціалу (податкоспроможності) території // Вісник ТАНГ. – 2004. – №4. – С. 49.

Частка податкового боргу в надходженнях податку на прибуток за аналізований період знаходиться в межах 16,17-46,91 відсоткових пункти, що за умови покращання податкового адміністрування може бути значним резервом при акумулюванні доходів зведеного бюджету.

Причини податкової заборгованості підприємств часто знаходяться в площині незрозумілого ставлення держави до цієї проблеми. Так, починаючи з 1997 р. практично щорічно відбуваються списання та реструктуризації боргів за платежами перед бюджетом. До того ж інколи важко відстежити чіткий зв'язок між зростанням кількості збиткових підприємств та динамікою податкового боргу. Якщо в 1999-2000 рр. спостерігалось зменшення частки збиткових підприємств з 55,7% до 37,7%, то в динаміці податкового боргу навпаки відбувся ріст на 234 млн. грн. Поясненням такої ситуації може бути одночасне збільшення суми збитків збиткових підприємств. Так, у промисловості питома вага збиткових підприємств зменшилася на 9%, в той час як величина збитків збільшилася на 25% (1718 млн. грн.); у будівництві частка збиткових підприємств скоротилася на 14%, тоді як сума збитків зросла у два з половиною рази (547 млн. грн.); у галузі транспорту і зв'язку кількість збиткових підприємств зменшилася на 10%, а суми збитків зросли на 90% (1784 млн. грн.). Винятком є ситуація в сільському господарстві, де при зменшенні кількості збиткових підприємств на 49%, сума збитків також скоротилась майже в 2,5 рази (на 2384 млн. грн.). Тобто з появою одного відсотка прибуткових підприємств спостерігається приріст збитковості приблизно на суму 180 млн. грн.<sup>42</sup> В 2001-2002 рр. при зростанні кількості збиткових підприємств на 0,6% відбулось збільшення податкового боргу в 3,5 рази.

Іншими чинниками, що вплинули на зростання податкової недоїмки взагалі та з податку на прибуток підприємств зокрема, були зростання дебіторської заборгованості платників, яка на 1.01.2003 р. становила 239,8 млрд. грн., збільшившись протягом року на 8,8%, збільшення кредиторської заборгованості, що у відповідному періоді склала 302,7 млрд. грн. (+7,3%), криза неплатежів за спожиті енергоносії, надмірне податкове навантаження, прогалини в адмініструванні податкових платежів тощо.

Додає негативу також і недосконале адміністрування податку на прибуток підприємств з позицій фіскальних органів. Про це свідчить той факт, що в останні рр. обсяги фактичних надходжень

---

<sup>42</sup> Свердан М.М. Податок на прибуток підприємств // Фінанси України. – 2002. – №12. – С. 70.

даного обов'язкового платежу були нижчі від планових (в 2001 р. – на 5%, в 2002 р. – на 25%).

Таким чином, важливим напрямом вдосконалення справляння податку на прибуток підприємств є вироблення дієвих інструментів, які б забезпечували відповідальність платників податків щодо своєчасної, повної сплати податку, максимальне зменшення періодичних списань чи реструктуризацій податкових недоїмок, впорядкування масових бюджетних взаємозаліків.

Ще відчутніший вплив на загальний стан надходжень податку на прибуток підприємств в Україні має значний обсяг податкових пільг, які протягом досліджуваного часового періоду значно перевищували податкові надходження зведеного бюджету. Так, в 1998 р. таке перевищення складало 36,4%, в 1999 р. – 57,9%, в 2000 р. – 49,5%, в 2001 р. – 39,2%, в 2002 р. – 23,4%, в 2003 р. – 19,7% (додаток В). І хоча за відносним показником обсяг пільг протягом чотирьох останніх рр. зменшується, за абсолютними сумами податкові пільги в 2003 р. склали близько 65 млрд. грн.<sup>43</sup> Чинні умови надання пільг шляхом встановлення різних підходів в оподаткуванні дискримінують більшість суб'єктів господарювання. Так, в 2003 р. з 683,9 тис. зареєстрованих юридичних осіб-платників податків пільгами з оподаткування користувались 103,7 тисяч осіб, або кожен шостий зареєстрований платник (15,2%).

Щорічно зростаюча динаміка наданих податкових пільг по всіх платежах не співпадає з динамікою наданих пільг з податку на прибуток підприємств, оскільки, починаючи з 2000 р., їх обсяг тенденційно зменшується.

Протягом 1998-2003 рр. максимальний обсяг наданих податкових пільг з досліджуваного податкового платежу був у 2000 р. – 5,52 млрд. грн., що складає 71,8% до загальних надходжень податку на прибуток підприємств та 11,8 відсоткових пункти обсягу пільг по всіх платежах. Найбільш проблемною з позицій бюджетних втрат є пільга при розрахунку податку на прибуток, пов'язана з перенесенням від'ємного значення об'єкта оподаткування на майбутні податкові періоди (в 2002 р. – 2,1 млрд. грн., у 2003 р. – 1,2 млрд. грн.).

Відзначимо, що перенесення збитків дозволяє компенсувати ризик підприємства від проведення господарської діяльності, що має особливо важливе значення для новостворених підприємств, а також тих суб'єктів господарювання, які реалізують інвестиційні проекти, займаються сезонним виробництвом чи переживають тим-

---

<sup>43</sup> Обсяги пільг зросли на 10 мільярдів гривень // Урядовий кур'єр. – 2004. – № 71.

часові фінансові труднощі. Водночас наявність такої податкової пільги створює сприятливі можливості для уникнення від сплати податку на прибуток та податкового планування.

Корисним в контексті вдосконалення цієї норми, на нашу думку, буде досвід розвинених ринкових країн, де перенесення збитків на наступні періоди, як правило, дозволяється на період 5-10 рр. (Бельгія, Італія, Данія, Канада). Саме показник платоспроможності підприємства доцільніше визначати за ряд років. У Швеції, Австралії, Німеччині збитки компаній переносяться на майбутні періоди без обмеження термінів, а в США корпорація може переносити чистий операційний збиток на 3 роки назад та наступні 15 років і враховувати цей збиток у зменшення прибутку, отриманого за ці роки.<sup>44</sup> Таким чином, відсутність у проекті Податкового кодексу, прийнятого у другому читанні, норми щодо обмеження терміну перенесення збитків підприємства є помилковим і таким, що потребує врегулювання.

Бюджетні втрати від інших пільг з податку на прибуток були наступні: перерахування сум коштів і майна, що отримуються неприбутковими установами та організаціями (у 2002 р. – 850 млн. грн.); створення страхових резервів банками і небанківськими установами та організаціями (у 2002 р. – 239 млн. грн.); віднесення до складу валових витрат на покращення основних фондів (в 2002 р. – 425 млн. грн.).<sup>45</sup>

Існування значних бюджетних втрат внаслідок застосування вище перелічених податкових пільг безпосередньо визнають і фінансові органи. Так, резерви покращання адміністрування податку на прибуток підприємств у 2005 р. ДПА України вбачає через зменшення розміру витрат, що відносяться на валові витрати і пов'язані з покращанням основних фондів, що підлягають амортизації з 10% до 5% сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів (резерв +1333 млн. грн.); призупинення права на збільшення валових витрат на суму безнадійної заборгованості згідно з п. 12.1.1 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" (+600 млн. грн.); збільшення ставки оподаткування прибутку страхових компаній з 3% до 6% (+100 млн. грн.); зменшення розміру страхового резерву банківських і небанківських установ, що відносяться на валові витрати відповідно до 10% і 15% – 117млн.грн. Загалом реальні

<sup>44</sup> Піхоцький В. Сучасні вимоги до реформування податкової системи в Україні // Економіст. – 2002. – №11. – С. 20.

<sup>45</sup> Сичевський В. Податок на прибуток підприємств у сучасних умовах // Вісник податкової служби України. – 2003. – №6. – С. 6.



резерви покращення справляння податку на прибуток підприємств фіскальні органи оцінюють в 2245 млн. грн.<sup>46</sup>

Ще однією суттєвою податковою пільгою є звільнення від оподаткування коштів, спрямованих на будівництво житла для військовослужбовців за укладеними угодами до 1 грудня 1997 р. Фіскальні втрати дохідної бази бюджетів в 2002 р. склали 725,6 млн. грн., причому скористались цією пільгою лише 465 платників податку.<sup>47</sup> Починаючи з 2003 р. використання даної пільги призупинено внаслідок внесення змін до Закону “Про оподаткування прибутку підприємств” та прийняття Закону “Про Державний бюджет України на 2003 рік”.

Крім вище названої, на нашу думку, потребують негайного впорядкування податкові пільги, пов’язані зі зменшенням оподаткованого прибутку на суму балансових збитків в попередніх звітних періодах та пільги, по звільненні від оподаткування суми коштів або вартості майна, отримуваних безоплатно неприбутковими організаціями. У грошовому еквіваленті на ці пільги припадає більше, ніж половина наданих пільг з податку на прибуток. На практиці ж вони часто використовуються як легальні шляхи для уникнення від сплати належної суми податку на прибуток. Водночас надаючи фінансову підтримку збитковим підприємствам і організаціям, держава мимоволі підтримує неефективність в управлінні підприємствами, використання застарілих технологій, устаткування, обладнання тощо.

Ще критичніше слід оцінювати вітчизняну практику надання податкових пільг в розрізі окремих галузей економіки чи на рівні територіальних утворень (СЄЗ і ТПП). Близько третини всіх галузевих пільг з податку на прибуток припадає на підприємства гірничо-металургійної галузі. Згідно з Законом від 14.07.1999 р. “Про проведення економічного експерименту на підприємствах гірничо-металургійного комплексу України” в період з 1.07.1999 р. по 1.01.2002 р. передбачені наступні види податкових пільг: оподаткування прибутку за ставкою 30% від діючої ставки податку на прибуток та право відносити до складу валових витрат витрати на поліпшення основних фондів у розмірі, що не перевищує 15% від балансової вартості груп 1 і 3 таких основних фондів.<sup>48</sup> З 2000 р. підприємствам гірничо-металургійного комплексу дозволено 50%

<sup>46</sup> Саливон С. А ну-ка, скинулись // Бизнес. – 2005. – №6. – С. 72-73.

<sup>47</sup> Серебрянський Д. Актуальні проблеми справляння податку на прибуток підприємств // Вісник ГАНГ. – 2004. – №3. – С. 51-57.

<sup>48</sup> Закон України “Про проведення економічного експерименту на підприємствах гірничо-металургійного комплексу України” // [www.rada.kiev.ua](http://www.rada.kiev.ua)

нарахованого податку на прибуток спрямовувати в державний бюджет, а інших 50% зараховувати на спеціальний рахунок, з якого кошти витрачались би на модернізацію та оновлення виробничих потужностей.

Надання податкових пільг підприємствам гірничо-металургійного комплексу, на нашу думку, було не досить обґрунтованим і зваженим рішенням. Адже переважна більшість підприємств галузі в цей період вже перебувала в недержавній власності, сприятлива цінова кон'юнктура на зовнішніх ринках по відношенню до інших галузей, помірний порівняно з іншими галузями рівень податкового навантаження, не вимагали від держави надання значної фінансової допомоги. Крім цього, металургія належить до галузей первинної промислової обробки, є матеріало-, енергомісткою та екологічно небезпечною. Геєць В.М. стверджує, що, надаючи фінансову підтримку підприємствам гірничо-металургійного комплексу у вигляді податкових пільг, держава фактично компенсувала (частково чи повністю) збитки, яких вони зазнавали від реалізації своєї продукції на зовнішніх ринках за демпінговими цінами.<sup>49</sup>

Як наслідок, проведення експерименту в галузі завершилось наступними результатами: на 01.07.2003 р. податкова заборгованість підприємств галузі перед бюджетами та державними цільовими фондами складала 189,9 млн. грн., суми сплачених податків, зборів, обов'язкових платежів – 758,4 млн. грн., обсяг наданих податкових пільг складає близько 4 млрд. грн. Таким чином, надання податкових пільг певним галузям є доволі сумнівним кроком, адже очікуваний ефект від використання податкових преференцій не відбувся. Більш доречним в даному випадку було б використання цільових програм розвитку та оновлення стратегічних галузей економіки країни, в межах яких надавалась би адресна фінансова допомога конкретним суб'єктам господарювання.

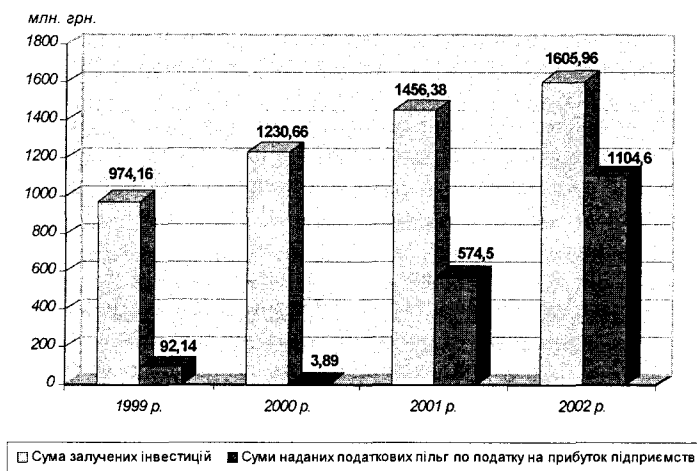
Іншим варіантом використання пільг з податку на прибуток стало створення СЕЗ і ТПР. Так, було прийнято Концепцію створення спеціальних (вільних) економічних зон і територій із спеціальним режимом інвестиційної діяльності, законодавчі акти про зовнішньоекономічну діяльність, близько 20 законів про створення окремих СЕЗ, Закон України “Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон”. У межах створених зон передбачалось, зокрема, звільнення від оподаткування прибутку підприємств (від 2 до 5 рр.) або оподаткування прибутку

---

<sup>49</sup> Геєць В.М. Формування дохідної частини бюджету: підсумки, проблеми, перспективи // Економіка і прогнозування. – 2004. – №1. – С. 19.

підприємств за заниженою ставкою (до 15-20%); звільнення від оподаткування інвестицій тощо.

За період 1999-2002 рр. діяльність СЕЗ і ТПР характеризувалась наступними показниками: залучено інвестицій (в тому числі іноземних) у 1999 р. на суму 974,16 млн. грн., у 2000 р. – 1230,66 млн. грн., у 2001 р. – 1456,38 млн. грн., у 2002 р. – 1605,96 млн. грн.<sup>50</sup> Одночасно в 1999 р. державою надано податкових пільг на загальну суму 92,14 млн. грн., у 2000 р. – 316,4 млн. грн., у 2001 р. – 574,5 млн. грн., у 2002 р. – 1104,6 млн. грн. У 1999 р. на 1 грн. наданих податкових пільг припадало 10,57 грн. інвестицій, у 2000 р. – 3,89 грн., у 2001 р. – 2,54 грн., у 2002 р. – 1,45 грн.



**Рис. 3.3.3. Динаміка наданих податкових пільг по податку на прибуток підприємств та суми залучених інвестицій.**<sup>51</sup>

Таким чином, протягом аналізованого періоду результативність використання податкових преференцій в СЕЗ і ТПР знизилась доволі відчутно. Зниження ефективності надання пільг в СЕЗ і ТПР адекватно відбивається на бюджетних втратах як Державного, так і місцевих бюджетів. Такі фіскальні перекоси підсилюються ще й в контексті співвідношення наданих податкових пільг та сплачених податків, зборів, обов'язкових платежів суб'єктами СЕЗ і ТПР

<sup>50</sup> Узагальнена інформація щодо створених в Україні СЕЗ і ТПР // Економіст. – 2003. – №3. – С. 4.

<sup>51</sup> Дані Державного комітету статистики України.

У 1999 р. відбулось різке збільшення суми податкових пільг до 92,14 млн. грн., а сплачено відповідно 66,52 млн. грн. податків та обов'язкових платежів (додаток Г). Суми сплачених податків і зборів були помітно меншими, аніж надання пільг. Аналогічна ситуація спостерігалась і стосовно адміністрування податку на прибуток підприємств, коли пільги по цьому платежу надавались в значно більших обсягах, аніж відбувалась сплата в бюджет. Негативним моментом слід визнати і значний обсяг недоїмки з податку на прибуток, який в 2000 р. складав майже третину надходжень податку.

Отже, починаючи з 1999 р. суб'єкти СЕЗ і ТПР отримують значно більше податкових пільг, аніж сплачують податків і зборів у державний та місцеві бюджети, а це суперечить одному з базових критеріїв надання податкових преференцій державою, – коли метою надання пільг є стимулювання інвестиційної діяльності на визначеній території чи надання пільг по певних податках спричиняє відповідне зростання податкових виплат по інших. В даному випадку, проведений аналіз засвідчує, що існують проблеми щодо виконання обох складових базового критерію. Функціонування СЕЗ і ТПР в Україні швидше відповідало потребі розв'язання локальних та слугувало одним із легальних варіантів проблем, задоволенню групових чи індивідуальних бізнес-інтересів ухилення від сплати податку на прибуток підприємств та інших обов'язкових платежів. Тому відмова від СЕЗ ТПР є виправданою на даному етапі реформування економіки України як з фіскальної точки зору, так і регуляторної.

Вдосконалення механізму розрахунку податку на прибуток підприємств неможливе без вирішення проблеми амортизаційної політики. Адже за своєю природою амортизаційні відрахування виступають не тільки як елемент зменшення оподаткованого прибутку, але і як реальне джерело фінансового відшкодування основного капіталу підприємств та інвестування коштів в їх оновлення і модернізацію. Актуальності ця проблема набирає і з приводу того, що в 2005 р. через повний знос виведенню з експлуатації підлягатимуть 92% основних фондів, придбаних у країнах колишнього СРСР до 1991 р.<sup>52</sup>

Загалом по економіці ступінь зносу основних засобів в 2001-2003 рр. щорічно збільшувався до 45,0%, 47,3% та 48,1% відповідно. В 2003 р. найвищий рівень зносу основних фондів спостерігався в будівництві (55,8%), промисловості (54,3%), в тому числі у вироб-

---

<sup>52</sup> Серебрянський Д. Актуальні проблеми справляння податку на прибуток підприємств // Вісник ТАНГ. – 2004. – №3. – С. 56.

ництві та розподіленні електроенергії, газу і води (57,9%), обробній промисловості (55,3%), у водному транспорті (61,0%), авіаційному (54,1%).<sup>53</sup>

Законодавче врегулювання проблеми амортизаційних відрахувань було здійснене разом із прийняттям Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.1997 р. Однак розбіжності між податковим та бухгалтерським обліком щодо калькулювання амортизацій, а також скасування окремого рахунку бухгалтерського обліку, де відображались акумульовані та використані суми амортизаційних відрахувань призвели до того, що такий податковий інструмент стимулювання корпоративних капіталовкладень практично не діяв.

Актуальною проблемою при адмініструванні податку на прибуток підприємств є невідповідності між бухгалтерським та податковим обліком, 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". Угляренко О.М., провівши вибірковий аналіз діяльності 15 підприємств спиртової промисловості України, стверджує, що обліковий прибуток 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.<sup>54</sup>

Підтримуємо думку ряду науковців [3;15;16;18] про те, що 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 з світовою практикою калькуляції об'єкта оподаткування та декларування податку на прибуток.

У сфері оподаткування доходів громадян визначальним обов'язковим платежем є податок з доходів фізичних осіб. Аналізуючи

<sup>53</sup> З послання Президента України до Верховної Ради України // Економіст. – 2004. – №7. – С. 45.

<sup>54</sup> Угляренко О.М. Визначення оподаткованого прибутку та його вплив на формування фінансових ресурсів підприємства // Фінанси України. – 2004. – №2. – С. 94.

динаміку надходжень даного податку, відзначимо позитивну тенденцію як в абсолютних, так і у відносних показниках. Так, питома вага прибуткового податку з громадян у ВВП в період з 1998 по 2003 рр. щорічно збільшувалась (додаток А). Якщо в 1998 р. фіскальна ефективність складала 3,48%, то в 2003 р. збільшилась на 1,75 відсоткових пункти.

У 2003 р. до місцевих бюджетів надійшло на 13,8% більше прибуткового податку, аніж було заплановано. При цьому значну питому вагу в даних поступленнях становить прибутковий податок з робітників і службовців (94,2%), на долю працівників сільського господарства припадало 1,9%, фіксований податок для фізичних осіб-суб'єктів підприємницької діяльності склав 1,8% загальних поступлень. Відзначимо, що за даною ознакою поступлення прибуткового податку з громадян суттєво не змінюються протягом кількох останніх років. Так, частка надходжень від робітників і службовців в 1999 р. становила 92,5%, працівників колективних сільськогосподарських підприємств – 1,2%, суб'єктів підприємницької діяльності – 4,4%.

Найбільше зростання надходжень податку в 2003 р., порівняно з 2001 та 2002 роками, спостерігалось у Київській області (+64,5 та +31,1 відсотки), Чернівецькій (+65,3 і +28,4%), Тернопільській (+72,2 та +34%), та Рівненській (+75,6 та +28,4%) областях.

У 2004-2006 рр. частка податку у ВВП дещо знизиться, що пов'язано із реформою в сфері оподаткування доходів громадян, і, як наслідок, відбудеться загальне зниження податкового навантаження на доходи населення. Однак прогнозується, що вже в 2007 р. питома вага податку у ВВП перевищить аналогічний показник 2003 р. на 0,17%.

Іншим важливим показником є частка прибуткового податку з громадян у фонді оплати праці. Так, в період з 1998 по 2001 рр. при зростанні фонду оплати праці збільшувалась і питома вага податку в ньому (з 13,6% до 15,5%). В 2002 р. зменшення частки податку пояснюється відставанням темпів росту надходжень податку та фонду оплати праці (123,4% порівняно з 134,5%). В наступному році надходження податку зросли на 124,9%, а фонд оплати праці на 118,6% і, як наслідок, питома вага податку зросла на 0,7%.

В 2005-2006 рр. прогнозується незначне зниження питомої ваги податку у фонді оплати праці (14,8%, 14,2%, 14,3% відповідно), що пояснюється як зменшенням фонду оплати праці в 2004 р., так і переходом на пропорційну систему оподаткування доходів населення.

Однак вже в 2007 р. податкове навантаження на фонд оплати праці практично досягне максимуму в досліджуваному періоді (15,3%).

Що стосується бюджетоутворюючого значення досліджуваного податку, то в 2001 р. до зведеного бюджету України надійшло 8774,9 млн. грн. прибуткового податку з громадян, що становить на 1844,9 млн. грн., більше річного планового показника або на 26,6%. У 2002 р. отримано 10565,9 млн. грн. цього податку, що на 628,9 млн. грн. більше річного плану та на 1791 млн. грн. більше фактичних надходжень 2001 р. В 2003 р. надходження від прибуткового податку зросли на 2697,4 млн. грн. порівняно з попереднім роком (додаток Д).

У 2004 р. надходження від податку з доходів громадян знизились лише на 321,3 млн. грн., хоча внаслідок зниження ефективної ставки цього податку з 16,8% в 2003 р. до 12,5% в 2004 р. очікувалось зменшення поступлень на 1021,3 млн. грн. У 2005-2007 рр. прогнозується щорічне зростання надходжень з темпами росту відповідно 107,8%, 114,4%, 121,1%.

Протягом періоду справляння прибуткового податку з громадян та податку з доходів фізичних осіб даний платіж надходив як в дохідну частину державного, так і місцевих бюджетів. Так, в 1995-1996 рр. 46,2% та 47,9% прибуткового податку з громадян надходило в державний бюджет. Тим самим, завдяки цьому платежу формувалось 6,1% та 6,5% доходів бюджету відповідно. В 1999 р. 29,8% адміністрованого прибуткового податку надходило в держбюджет (1322,9 млн. грн.), однак питома вага цього платежу в доходах була також незначною – 6,7%.

В 2004 р. відповідно до статті 2 Закону України “Про Державний бюджет на 2004 рік” до доходів загального фонду зараховувався податок з доходів фізичних осіб, що утримується з грошового забезпечення, грошових винагород та інших виплат, одержаних військовослужбовцями та особами рядового і начальницького складу (в тому числі відрядженими до органів виконавчої влади та інших цивільних установ) органів внутрішніх справ, органів і установ виконання покарань, податкової міліції у зв’язку з виконанням обов’язків несення служби, а також податок з доходів фізичних осіб, що утримується з фонду оплати праці в іноземній валюті працівників закордонних дипломатичних установ України під час їх перебування у довготерміновому закордонному відрядженні.<sup>55</sup> Такі надходження планувались у сумі 656,7 млн. грн., що скла-

<sup>55</sup> Закон України “Про Державний бюджет на 2004 рік” // [www.rada.kiev.ua](http://www.rada.kiev.ua).

дало майже 5% загальних поступлень податку з доходів фізичних осіб. Фіскальна значимість податку в доходах держбюджету очікувалась дуже мізерною – 1,1%.

У 2005 р. відповідно до Закону України “Про Державний бюджет України на 2005 рік” ця норма законодавства залишилась<sup>56</sup>, однак поступлення податку з доходів фізичних осіб плануються в розмірі 626,9 млн. грн., що відповідно складатиме 4,4% загальних надходжень податку у зведений бюджет та 0,7% дохідної бази державного бюджету.

Остаточне законодавче закріплення переліку видів джерел грошових надходжень за структурними ланками бюджетної системи України було здійснено в 2000 р. внаслідок прийняття Бюджетного кодексу України. Згідно положень даного нормативно-правового акту прибутковий податок з громадян входить до джерел формування дохідної частини місцевих бюджетів. Так, до доходів бюджетів міст Києва та Севастополя зараховується 100% загального обсягу прибуткового податку з громадян, що справляється на території цих міст. До доходів бюджетів міст республіканського та обласного підпорядкування зараховується 75% від загального обсягу прибуткового податку. До доходів бюджетів міст районного підпорядкування, сіл, селищ чи їх об’єднань зараховується 25% від загального обсягу прибуткового податку з громадян, що справляється на цій території.<sup>57</sup>

На сьогодні податок з доходів фізичних осіб в повній мірі реалізує фіскальну функцію, особливо щодо формування доходів місцевих бюджетів. Так, якщо в 1995 р. питома вага прибуткового податку з громадян у дохідній базі місцевих бюджетів складала 9,9%, то в 2002-2003 рр. – 66% та 67% відповідно. В наступні рр. очікується, що даний показник перебуватиме в діапазоні 68-71%.

Одним із недоліків справляння податку з доходів фізичних осіб є його помісячна нерівномірність поступлень, що негативно впливає на забезпечення видатків місцевих бюджетів. Максимальні суми надходжень податку протягом року спостерігаються в грудні та липні-серпні. В ці періоди, як правило, проводяться різні види виплат (премій, надбавок, відпускні тощо). Мінімальні надходження податку традиційно спостерігаються в січні-лютому. Перевищення максимальних та мінімальних помісячних поступлень в середньому складає 1,5-1,7 рази.

<sup>56</sup> Закон України “Про Державний бюджет на 2005 рік” // [www.rada.kiev.ua](http://www.rada.kiev.ua).

<sup>57</sup> Бюджетний кодекс України // [www.rada.kiev.ua](http://www.rada.kiev.ua).



Відзначимо і той факт, що податок з доходів фізичних осіб один із найбільш прогнозованих податкових платежів в Україні, оскільки такі чинники як податкова заборгованість та податкові пільги практично не впливають на динаміку поступлень цього податку (табл. 3.3.1).

Представлені в табл. 3.3.1 дані засвідчують зростаючу тенденцію податкової заборгованості з прибуткового податку з громадян, починаючи з 1999 р. Найбільші абсолютні та відносні темпи росту зафіксовані в 2002 р. (+41,7 млн. грн., 161,5% зростання). Однак більш показовим в даному плані є аналіз питомої ваги податкового боргу в загальній сумі недоїмки з податків, зборів, обов'язкових платежів та по відносно надходжень прибуткового податку.

Таблиця 3.3.1.

Аналіз податкової заборгованості з податку на доходи фізичних осіб<sup>58</sup>

Показник	1998 р.	1999 р.	2000 р.	2001 р.	2002 р.	2003 р.
Податкова недоїмка з прибуткового податку, млн. грн.	34,3	30,3	47,2	67,8	109,5	122,5
Відносний темп зростання податкового боргу, % (до попереднього року)	×	88,3	155,8	143,6	161,5	111,9
Абсолютний темп зростання, млн. грн. (до попереднього року)	×	-4,0	+16,9	+20,6	+41,7	+13,0
Питома вага боргу з даного платежу в загальній сумі податкової недоїмки, %	0,35	0,26	0,47	1,10	0,77	0,94
Частка податкового боргу в надходженнях прибуткового податку, %	0,96	0,68	0,74	0,77	1,01	0,90

Так, в досліджуваному періоді частка боргу в загальній податковій заборгованості знаходилась в інтервалі 0,26-1,1 відсотка, що, порівнюючи з іншими бюджетоутворюючими платежами, є надзвичайно низьким значенням. У загальних надходженнях податку недоїмка була також незначною – максимальною в 2002 р. (1,01 загальних поступлень). Таким чином, покращання адміністрування податкового боргу з податку на доходи фізичних осіб є потрібним, однак не визначальним фактором впливу на надходження даного платежу.

<sup>58</sup> Складено автором на основі даних ДПА України.

Іншим важливим компонентом адміністрування того чи іншого податку є наявність пільг та преференцій. Однією з найбільш активно використовуваних податкових пільг при справлянні прибуткового податку з громадян була універсальна знижка – неоподатковуваний мінімум, а згідно з новим законодавством – соціальна пільга, що представляє собою найменшу частину об'єкта оподаткування, яка повністю звільняється від оподаткування. В останні рр. розмір даної пільги становив лише 17 грн., однак застосовувався за кожний повний місяць, протягом якого було отримано дохід.

На нашу думку, неефективність використання неоподаткованого мінімального доходу в сукупності з надто прогресивною шкалою прибуткового податку з громадян призвели до диспропорцій в соціальній стратифікації населення України, а відтак введення в дію Законом України “Про податок на доходи фізичних осіб” податкової соціальної пільги в розмірі мінімальної заробітної плати є крок, що дозволить максимально наблизити діючу систему оподаткування доходів громадян до соціально орієнтованих стандартів ринкових країн Заходу. Хоча дослідження фіскального навантаження на малозабезпечені верстви населення наштовхують нас на думку, що розмір податкової соціальної пільги повинен бути на рівні прожиткового мінімуму.

У процесі дослідження виявилась також певна закономірність: максимальні темпи зростання надходжень прибуткового податку з громадян були в ті роки, коли темпи декларування доходів, отриманих не за основним місцем роботи мали спадний характер. Спільні тенденції спостерігались лише в 2001-2002 рр., коли темпи зростання надходжень податку та декларування доходів знизились відповідно на 14,2 та 36,0 відсоткових пункти.

Норма про обов'язкове декларування таких доходів була закладена Декретом Кабінету Міністрів №13-92 “Про прибутковий податок з громадян”, однак в перші роки кількість декларантів налічувала десятки тисяч чоловік. В період з 1997 по 2000 рр. кількість декларантів перебувала в інтервалі 1,190-1,393 млн. чол.

Починаючи з 2000 р., спостерігається позитивна динаміка подання громадянами декларацій про доходи, отримані не за місцем основної роботи. Відзначимо і той факт, що згідно з чинним законодавством не всі громадяни подають такі декларації. Так, з огляду на інтереси малозабезпечених верств населення розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14.01.2003 р. звільнено від обов'язкового подання декларацій громадян, отриманий дохід яких не за місцем основної роботи в 2002 р. не перевищував трьох прожиткових мінімумів (1095 грн.).

В регіональному аспекті відзначимо, якщо в 2002 р. лише 5 областей забезпечили стовідсоткове подання декларацій, то в 2003 р. таких областей налічувалось 11, зокрема, Вінницька, Донецька, Запорізька, Київська, Харківська, Сумська тощо. В інших регіонах даний показник знаходиться на рівні 98-99%.<sup>59</sup>

Зростання реальних доходів громадян відображається і на їх декларуванні. Так, по Україні в 2002 р. доходи понад 1 млн. грн. задекларували 313 громадян, з них у м. Києві – 159 громадян, в Донецькій, Харківській областях – по 43. Доходи в сумі понад 200 тис. грн. задекларували 1083 особи, з них в м. Києві – 484 громадянина, Харківській області – 110, Донецькій – 109, Одеській – 83, Запорізькій – 71. Водночас протягом р. 258 громадян сплатили прибутковий податок з громадян в сумі від 50 тис. грн. до 1 млн. грн.

Слід відмітити, що Законом України “Про податок з доходів фізичних осіб” № 889 також передбачено обов’язок платників подавати річну декларацію (декларація про майновий стан і доходи). Щоправда, обов’язково подавати її доведеться набагато меншій кількості громадян, ніж в попередні роки. Так, згідно з п. 18.2 Закону “Про податок з доходів фізичних осіб” декларацію можуть не подавати громадяни, які одержують доходи виключно від податкових агентів, зобов’язаних звітувати щодо податку з доходів фізичних осіб в установленому порядку. Отож, громадяни, які одержують доходи виключно як заробітну плату, декларацію можуть не подавати взагалі, крім цього, зникли принципові розбіжності між “основним і неосновним місцем роботи”, адже діє лише одна ставка 13%. Значним мотиваційним фактором річного декларування доходів є бажання платників скористатися правом на податковий кредит.

Ще одним чинником позитивної динаміки поступлень прибуткового податку з громадян були такі визначальні кроки як Державний реєстр фізичних осіб, запровадження подачі податкової звітності щодо сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платника податків тощо. Так, державна реєстрація фізичних осіб, що була розпочата в 1996 р., дозволила сформувати автоматизований банк даних для фізичних осіб, які зобов’язані сплачувати податки, збори, інші обов’язкові платежі до бюджетів та державних цільових фондів. Керівники і посадові особи підприємств, установ і органі-

<sup>59</sup> Підсумки подання декларацій громадянами у 2003 р. // Вісник податкової служби України. – 2004. – №5. – С. 21.

зацій усіх форм власності зобов'язані подавати до податкових інспекцій відомості про суми виплачених доходів і утриманих з них податків та зборів. Зокрема, порядок складання довідки про суми виплачених доходів і утриманих з них податків фізичних осіб (ф. № 8ДР) регламентувався "Порядком заповнення та подання юридичними особами всіх форм власності й фізичними особами-суб'єктами підприємницької діяльності довідки за ф. № 8ДР", затвердженим наказом ДПА України від 30 грудня 1997 р., № 473. Позитивно, що із запровадженням податку з доходів фізичних осіб даний аспект адміністрування практично не змінився, тому що відповідно до наказу ДПА України від 29 вересня 2003 р. № 451 регламентовано заповнення і подачу у фіскальні органи податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платника податків, і сум утриманого з них податку за ф. № 1ДФ.

Крім заходів податкової служби щодо підвищення рівня добровільної сплати податку з доходів громадян, в 2003 р. проводились також контрольні дії. Протягом р. перевірено 190 тис. громадян з питань дотримання чинного податкового законодавства. За результатами проведених перевірок донараховано податків і штрафних санкцій на суму 134 млн. грн., до адміністративної відповідальності за порушення положень податкового законодавства, в тому числі порядку декларування отриманих доходів, притягнуто 97 тисяч громадян.<sup>60</sup>

Таким чином, внаслідок проведеного дослідження щодо залежності декларування доходів та відповідно надходжень прибуткового податку з громадян, відзначимо, що на позитивну динаміку поступлень податку вплинуло ряд інших чинників, зокрема, динаміка номінальних та реальних доходів населення, структурованість доходів, розмір неоподаткованого мінімуму, індекс споживчих цін, динаміка заборгованості із виплати заробітної плати тощо.

Найбільший вплив на динаміку надходжень прибуткового податку з громадян в досліджуваному періоді мала динаміка середньомісячної номінальної заробітної плати, оскільки базою для розрахунку податку в переважній більшості виступали не доходи взагалі, а саме заробітна плата. Так, в період з 1994 по 2003 рр. питома вага заробітної плати в загальній сумі доходів населення перебувала в інтервалі 41,3-45,9 відсоткових пункти (на соціальні допомоги та

---

<sup>60</sup> Особливості деклараційної кампанії у 2004 році // Вісник податкової служби України. – 2004. – №5. – С. 29.

інші одержані поточні трансферти припадало від 34,8 до 42,7 відсотки, прибутки та змішані доходи – 9,0-19,2%, доходи, одержані від власності – 0,8-2,8%).

На рисунку видно, що динаміки темпів зростання надходжень прибуткового податку з громадян та номінальної заробітної плати практично ідентичні. Винятком стало порівняння показників 2000-2001 рр., коли відносні темпи поступлень знизились на 6,2 відсоткових пункти, водночас темпи зростання середньомісячної номінальної заробітної плати збільшилися на 6%.

Відзначимо і той факт, що на обсяг доходів населення безпосередній вплив має інфляційний чинник, однак в останні роки його дія практично нівелювалась, оскільки крім росту номінальних доходів громадян спостерігалось зростання реальних доходів, хоча і меншими темпами (додаток Е). Наприклад, в 2000 р. у відсотках до попереднього р. ріст становив 104,1%, в 2001 р. – 110%, в 2002 р. – 118%, в 2003 р. – 105,8%.<sup>61</sup>

Динаміка мінімальної заробітної плати також характеризувалась зростанням: в 2000 р. темп зростання складав 159,5%, в 2001 р. даний показник не змінився, в 2002 р. – 139,8% до попереднього, в 2003 р. – 124,2%, а в 2004 р. – 115,6%.

Важливим є і той факт, що в період з 1998 по 2003 рр. спостерігалась тенденція до зменшення заборгованості з виплати заробітної плати. Так, в 1998 р. було максимальне значення цього показника за роки незалежності – 6518,6 млн. грн., у 1999 р. – 6400,8 млн. грн., у 2000 р. – 4928,0 млн. грн., у 2001 р. – 2484,3 млн. грн., у 2002 р. – 2313,5 млн. грн., у 2003 р. – 1949,0 млн. грн.<sup>62</sup> За січень-жовтень 2004 р. сума заборгованості з виплати заробітної плати зменшилася на 57,5% і на 01.01.2004 р. становила 763,1 млн. грн.<sup>63</sup>

Якщо в 1999 р. кількість працівників, які вчасно не отримували заробітну плату в Україні становила 10,8 млн. чол., то на початок 2004 р. цей показник був майже в 10 разів меншим (1,3 млн. чол.).

Одночасно збільшився середній розмір боргу на одного працівника з 603,94 грн. у 1999 р. до 1027,24 грн. у 2004 р. Разом з тим доходи на одну особу в цей період зросли з 1966,7 грн. у 1999 р. до 4427,8 грн. у 2003 р., або більше, ніж у 2,25 рази. Найбільш проблемними щодо виплати заробітної плати в останні три роки залишаються промисловість та сільське господарство, де станом

<sup>61</sup> З послання Президента України до Верховної Ради України // Економіст. – 2004. – №7. – С. 13.

<sup>62</sup> Там само. – С. 14.

<sup>63</sup> Бюлетень Національного банку України. – 2005. – №1. – С. 12.

на 1.01.2004 р. заборгованість по заробітній платі складала 1216,8 та 287,5 млн. грн. відповідно. В секторальному розрізі на підприємства державної форми власності в 1999-2004 рр. припадало від 25% (2001 р.) до 38,7% (2004 р.) загальної суми заборгованості по оплаті праці, підприємства комунальної форми власності від 9,9% (1999 р.) до 5,3% (2004 р.), суб'єкти господарювання інших форм власності від 67,3% (2001 р.) до 56,0% (2004 р.).

Вагомим фактором підвищення надходжень податку на доходи фізичних осіб є ефективна державна політика в сфері зайнятості населення України. Так, в період з 1998 по 2001 рр. кількість зайнятого населення щорічно зменшувалось (додаток Е), що в умовах поступового зростання макроекономічних показників є дещо дивним. Наприклад, попит на робочу силу хоча і зростає щорічно, але обчислюється десятками тисяч осіб (2002 р. – 123,9 тис., 2003 р. – 138,8 тис.). Разом з тим відбувається збільшення кількості незайнятого населення, що перебуває на обліку Державного центру зайнятості, хоча офіційної статистики в реальному вимірі відображають ситуацію із безробіттям та зайнятістю приблизно на третину.

Водночас відмітимо, що покращання ситуації із зайнятістю населення опосередковано можна здійснити за допомогою зниження оподаткування доходів населення. Наприклад, Лук'яненко І.Г. та Тичук Н.А.<sup>64</sup> за допомогою квантильних регресійних методів дослідили, що всупереч деяким напрацюванням іноземних науковців, досягнути зміни в пропозиції праці через зміну ставки податку з доходів фізичних осіб та разом з тим покращити фіскальну значимість податку доходній частині бюджетів в короткостроковій перспективі практично неможливо.

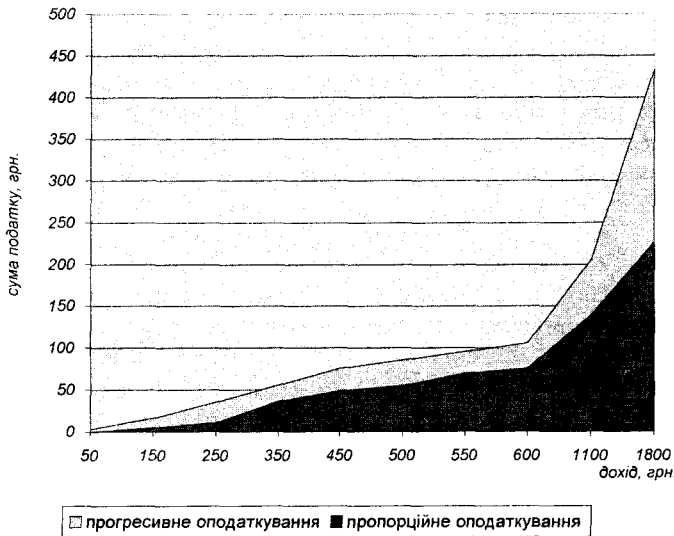
Ще одним важливим аспектом оподаткування є потреба в порівняльному аналізі оподаткування доходів згідно з Декретом Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. №13-92 “Про прибутковий податок з громадян” та Законом України від 22 травня 2002 р. № 889 “Про податок з доходів фізичних осіб” (рис. 3.3.4).

Рис. 3.3.4 засвідчує, що починаючи з 01.01.2004 р. податкове навантаження на всьому діапазоні отриманих доходів зменшилося, незважаючи навіть на те, що Законом № 889 розширено базу оподаткування, а саме будуть обкладатись податком дивіденди, роялті, витрати на відрядження та підзвітні суми, виграші та призи, доходи від страхового відшкодування, оренди, продажу (обміну) рухомого

---

<sup>64</sup> Лук'яненко І.Г., Тичук Н.А. Вплив зміни оподаткування доходів фізичних осіб на трудову мотивацію // Економіка і прогнозування. – 2004. – №4. – С. 61-71.

майна, матеріальна допомога, інвестиційний прибуток, доходи від спадщини, від отриманих подарунків, відсотки за депозитами.



**Рис 3.3.4. Порівняльний аналіз оподаткування доходів населення в Україні.<sup>65</sup>**

Позитивним моментом нової системи оподаткування доходів населення є те, що знизилось податкове навантаження на мінімальні доходи громадян (до 250 грн.), а також на доходи населення, що перебувають в діапазоні 250-600 грн. Останній аспект особливо важливий з тих позицій, що в даному дохідному інтервалі перебувають такі види доходів як середньомісячна номінальна заробітна плата, середньомісячна реальна заробітна плата, наявні номінальні доходи в розрахунку на одну особу. В даному інтервалі перебуває лівова частина населення України.

Поряд з цим в зміні систем оподаткування доходів населення прослідковується один дуже важливий негативний аспект. Починаючи з доходів понад 600 грн., податкове навантаження на такі доходи зменшується в значно більших обсягах, ніж в інтервалі 250-600 грн., а, починаючи з доходів понад 1100 грн., розрив між сумою сплаченого податку при прогресивній та пропорційній системах збільшується кількаразово.

<sup>65</sup> Складено автором на основі даних Державної податкової адміністрації України.

Таким чином, запроваджена з 2004 р. система оподаткування доходів фізичних осіб не відповідає фундаментальному критерію податкової політики держави – критерію соціальної справедливості. В майбутньому такий підхід до оподаткування прибутків населення може призвести до соціальних катаклізмів та поглибленням соціальної стратифікації населення.

Реформа в сфері оподаткування доходів громадян неадекватно відповідає дійсним реаліям соціально-економічного розвитку країни, є поспішною і проведеною не в повному обсязі. Доцільним в даному плані був би перехід до “помірної” прогресивної шкали оподаткування з двома чи трьома ставками податку. Така пропозиція базується на тому, що регуляторний потенціал податку на доходи фізичних осіб найкраще проявляється при прогресивних системах. Наприклад, для доходів громадян до 600 грн. діятиме ставка податку 10%, від 600 до 1100 грн. – 15%, понад 1100 грн. – 20%. Можливий також варіант з двома ставками 10% і 20%. Перша для доходів, що не перевищують 600 грн., друга – що перевищують даний рівень.

Не вирішеним, на нашу думку, залишаються також проблеми щодо справляння відрахувань у державні цільові фонди та запровадження єдиного соціального податку. За таких умов суб'єкти господарювання несуть надмірне податкове навантаження на фонд оплати праці, а відтак створюється мотиваційне середовище для ухилення від сплати податку з доходів фізичних осіб, зборів на обов'язкове пенсійне, соціальне страхування. Крім цього, зазначені податкові платежі включаються виробниками до собівартості продукції і тим самим впливають на процес ціноутворення й безпосередньо на кінцевого споживача.

Діюча в Україні практика оподаткування доходів підприємств та населення не відповідає ані теоретичним підходам, ані фіскальній практиці країн Європи, коли легалізація оборотів із виплати заробітної плати можлива за умови не перевищення ставки нарахувань на фонд оплати праці над розміром ставки корпоративного податку (табл. 3.3.2).

Подані в табл. 3.3.2 дані засвідчують, що в країнах Європи ставки оподаткування доходів перевищують чинні в Україні (крім корпоративного податку в Норвегії). Особливо відчутно різняться ставки податку з доходів громадян, причому спостерігається тенденція, коли високі ставки податку з доходів населення доповнюються значними нарахуваннями на фонд оплати праці (крім Великобританії).



В Україні ж нарахування на фонд оплати праці перевищують ставку податку на прибуток підприємств більше, ніж в 1,5 рази, а за період з 1998 по 2004 рр. відрахування в Пенсійний фонд та фонди соціального страхування майже в два рази перевищували надходження податку на прибуток підприємств в держбюджет. Такий фіскальний дисбаланс нашоухує на необхідність або пониження ставки нарахувань на фонд оплати праці, або повернення до прогресивного оподаткування доходів населення.

Крім цього, В.М. Мельник відзначає, що не перевищення розміру нарахувань на фонд оплати праці над ставкою податку на прибуток створює позитивне суб'єктивне враження, сприятливий психологічний клімат для легалізації оборотів з оплати праці.<sup>66</sup>

Таблиця 3.3.2.

**Співвідношення нарахувань на фонд оплати праці, ставок податків на доходи фізичних і юридичних осіб в країнах Європи і Україні<sup>67, 68</sup>**

№ п/п	Країна	Ставки податку на доходи фізичних осіб		Нарахування на фонд оплати праці		Ставка податку на прибуток	
		(%)	відхилення до України (+/-)	(%)	відхилення до України (+/-)	(%)	відхилення до України (+/-)
1.	Німеччина	53	+40	38,2	-1,4	45	+20
2.	Австрія	50	+37	41,8	+2,2	34	+9
3.	Великобританія	40	+27	15,6	-24	33	+8
4.	Франція	56,8	+43,8	56,3	+16,7	42	+17
5.	Італія	51	+38	57,9	+18,3	53	+28
6.	Іспанія	56	+43	38,7	-0,9	35	+10
7.	Швеція	50	+37	32,3	-7,3	28	+3
8.	Норвегія	37,5	+24,5	24,5	-15,1	21	-4
9.	Україна	13 (15)	×	39,6	×	25	×

Отож, на сьогодні прибутковому оподаткуванню населення в Україні притаманна деяка функціональна дилема: з однієї сторони реалізована у повній мірі фіскальна функція, що проявляється у значимості прибуткового податку з громадян (а нині податку з доходів фізичних осіб) в доходній базі як зведеного, так і місце-

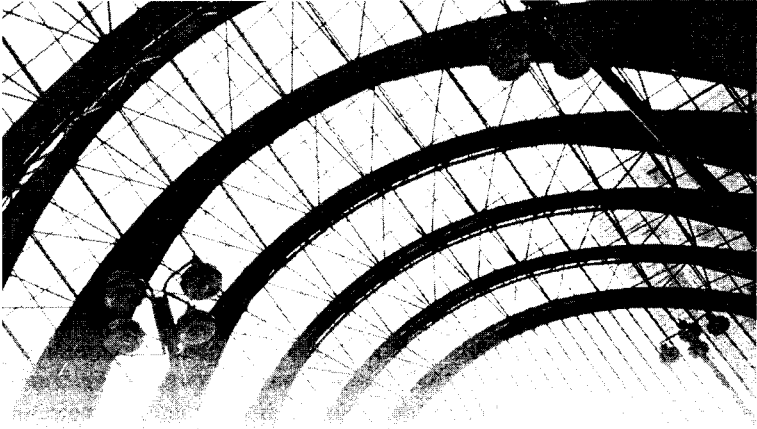
<sup>66</sup> Мельник В.М. Оподаткування та податкове регулювання виробництва: Монографія. – Одеса: Астропринт, 1999. – С. 119.

<sup>67</sup> Там само. – С. 120.

<sup>68</sup> Войтенко В.В. Оцінка податкового навантаження: проблеми та економічні наслідки // Формування ринкових відносин в Україні. – 2004. - №3. – С. 75.

вих бюджетів, а з іншої – даний податок практично не виконує соціально-регулюючої функції, не є соціально спрямованим. Ані діюча ставка оподаткування особистих доходів громадян, ані діючий розмір податкової соціальної пільги не відповідають реальному змісту декларованих завдань щодо послаблення податкового навантаження, створення сприятливих умов для підвищення рівня реальних доходів населення, зменшення “тіньових схем” виплати доходів і тим самим розширення кількості платників податку.

## Розділ 4



*Державний податковий  
менеджмент і проблеми  
управління оподаткуванням*

#### 4.1. ПАРАДИГМА УПРАВЛІННЯ В КОНТЕКСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ ДЕРЖАВИ

Проблема прийняття ефективних управлінських рішень у процесі формування та реалізації податкової політики завжди була і залишається актуальною навіть для держав із розвинутою ринковою економікою, а в умовах трансформації економічних відносин вона набуває особливої гостроти.

Криза державних фінансів, з одного боку, та відсутність позитивних тенденцій у розвитку підприємницького сектору, з іншого, ставлять перед урядами країн з перехідними економіками непрості завдання на перших етапах реформ. Для подолання цих кризових явищ в економіці України було сформовано податкову систему на зразок зарубіжних аналогів з наперед закладеним доволі високим рівнем перерозподілу ВВП. Це не привело до очікуваних позитивних результатів, оскільки цей процес відбувався в умовах недооцінки можливостей та прорахунків у сфері податкового регулювання, а також неузгодженості фіскальної та грошово-кредитної політики загалом. Більше того, як зазначається в наукових працях С.В. Львовичкіна, П.В. Мельника, В.М. Опаріна, А.М. Соколовської, В.М. Федосова, спостерігалось подальше поглиблення кризи і спотворення економічних відносин.

Проблеми з формуванням дохідної частини бюджету та зростаючий рівень тінізації економіки змусили уряд переглянути орієнтири податкової політики і визнати необхідність зниження податкового навантаження зокрема. З того часу починається період адаптації податкової системи до існуючих умов господарювання, що, правда, супроводжується численними, часто суперечливими, змінами законодавства. Варто згадати хоча б дискусії навколо неузгодженостей положень Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб».<sup>1</sup> Відбувається усвідомлення того, що фіскальні інтереси держави не можна ставити вище необхідності створення сприятливих умов для активного розвитку підприємницького сектора.<sup>2</sup> Проте удосконалення оподаткування на основі зниження ставок податків і запро-

<sup>1</sup> Ковальчук К.Ф., Рева Т.М. Налоговый менеджмент промышленного предприятия: Монография. – Днепропетровск: Институт технологии, 2000. – С. 5.

<sup>2</sup> Цьому передувала поява публікацій, в яких на основі аналізу висновків теорії Лаффера обґрунтовано досягнення безумовного зростання доходів бюджету в результаті зниження податкового навантаження.

вадження податкових преференцій здебільшого не додають стимулів для розширення економічної діяльності більшості суб'єктів господарювання в умовах реальної економіки, обертаючись втратами для бюджету. З 1998 р. суми наданих податкових пільг перевищують надходження податків та податкових платежів.<sup>3</sup> Здійснюване методом спроб і помилок реформування податкової сфери та загальної економічної політики України супроводжувалося макроекономічною стабілізацією, а згодом – економічним зростанням. Однак говорити про остаточне усунення кризових явищ, як і про перспективність самого безсистемного реформування, не доводиться.

Нині ми наближаємось до усвідомлення того, що ефективність діяльності держави у сфері регулювання економічних відносин залежить від вибору доктрини її соціально-економічного розвитку відповідно до задекларованих фінансових зобов'язань перед суспільством, поточного стану економіки, традицій і перспективних напрямків макроекономічного регулювання, а також від формування збалансованої системи прийняття рішень. Причому, як доведено досвідом успішних економічних трансформацій країн так званого постсоціалістичного простору, котрі нещодавно стали повноправними членами Європейського Союзу, впровадження оптимальної фіскальної (а в її складі податкової) політики в комплексі з відповідними заходами грошово-кредитного регулювання можна вважати передумовою позитивних зрушень в економіці загалом та оздоровлення державних фінансів, зокрема, а забезпечення максимальної узгодженості всіх управлінських рішень – чинником прискорення реформ. Тому, незважаючи на опосередкований (через процеси розподілу та перерозподілу ВВП) вплив податкової політики на розвиток соціально-економічної системи, подальше дослідження практики реалізації податкової політики в Україні доцільно здійснити саме з таких позицій.

Проблема оптимального оподаткування, розглянута в працях В.Л. Андрушенка, О.Д. Василика, О.Д. Данілова, І.О. Луніної, Ю.І. Ляшенка, П.В. Мельника, А.М. Соколовської, В.М. Суторміної, В.М. Федосова з погляду необхідності забезпечення держави фінансовими ресурсами для виконання покладених на неї функцій, не підриваючи стимулів підприємницької ініціативи, збереження достатнього рівня реальних доходів усіх податкоплатників та досягнення максимальної поверненості сплачених податків через суспільні блага і трансфертні платежі, а також одночасної стабільності

<sup>3</sup> Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці: Монографія. – Ірпінь: Академія Державної податкової служби України, 2001. – С. 7.

й гнучкості в прийнятті рішень.<sup>4</sup> Тому в межах цього параграфу зосередимо більше уваги на ще недостатньо розроблених в економічній літературі методологічних засадах наукової парадигми управління оподаткуванням в контексті практики реалізації податкової політики.

Визнання невідповідності податкової політики України основоположним принципам оподаткування та недосконалості державного управління в податковій сфері спонукає до вироблення рекомендацій щодо подальшого реформування податкових відносин. Такий науковий пошук супроводжується як дискусіями стосовно необхідного рівня перерозподілу ВВП через бюджетну систему та державні цільові фонди, оптимальних пропорцій співвідношення прямих і непрямих податків, визначення пріоритетів преференційного оподаткування тощо, так і наявністю доволі широкого спектра думок щодо практичного аспекту встановлення, правового регламентування та організації справляння податків і податкових платежів.

Необхідність узгодження всіх елементів податкової політики виникла ще на перших етапах її формування, зумовивши появу управління оподаткуванням. Це була перша форма реалізації податкової політики в Україні, що й нині продовжує розвиватись як наука і практика прийняття управлінських рішень з метою координації оподаткування.

Реалізацію податкової політики в частині управління оподаткуванням нині пов'язують, принаймні, з трьома термінами, які часто вживають як слова-синоніми. Це – “управління оподаткуванням”, “податковий менеджмент” і “податкове адміністрування”. Тому перш за все спробуємо показати власне бачення науково-понятійного апарату і поділитися думками щодо місця кожної з названих форм прийняття управлінських рішень в системі регулювання економічних відносин у сфері оподаткування.

Кожна система управління, в тому числі й управління оподаткуванням, складається з двох взаємопов'язаних частин – об'єкта і суб'єкта управління. На якості управління однаково відбивається знання та уявлення про об'єкт, тобто керовану підсистему, так і про суб'єкт, або керуючу підсистему. В нашому випадку об'єктом управління виступає система оподаткування, яка є дуже складним і різноплановим явищем. Керуючою підсистемою, або власне суб'єктом управління оподаткуванням, є сукупність органів державного управління податковою роботою та етапів і методів управлінської діяльності у процесі оподаткування.

<sup>4</sup> Налоги и налогообложение. 3-е изд. / Под ред. В.В. Романовского, О.В. Врублевской. – СПб.: Питер, 2002. – С. 24-29.

В контексті понятійного аспекту термін адміністрування дуже наближений до значення терміну управління. Новітня економічна наука виробила їх сутнісний аналог – поняття “менеджмент”. Термін “менеджмент” асоціюється з іменем Фредеріка Тейлора, який одним з перших обґрунтував систему наукових положень для аналізу певного об’єкта. Тема дослідження понятійного апарату визначення менеджменту в державному контексті активізувалася у другій половині ХХ ст. й особливо у зв’язку з виходом наукової роботи Девіза Осборна і Теда Галера “Переосмислення уряду: як дух підприємництва трансформує державний сектор.” У сучасному розумінні менеджмент означає управління людьми з метою розв’язання господарських та інших завдань на основі науково – обґрунтованих принципів і раціональних мотивацій діяльності.<sup>5</sup> Тобто в науково-теоретичному розумінні понятійна сутність менеджменту пов’язана із присутністю людського фактора та обґрунтуванням мотивацій діяльності. Саме це і дає нам можливість виокремити менеджмент як самостійне поняття від визначень управління та адміністрування.

Як окрема галузь знань податковий менеджмент виник на початку ХХ ст. і відтоді набув широкого розвитку у високо розвинених країнах світу як наука і практика управління фінансовими ресурсами і відносинами, що охоплює систему принципів, методів, форм і прийомів регулювання ринкового механізму у галузі державних фінансів із допомогою податків.

Врахування існуючого зарубіжного досвіду у сфері податкового менеджменту та вітчизняних засад оподаткування дає змогу розглядати податковий менеджмент як науку; практику; мистецтво управління фінансовими потоками при розподілі та перерозподілі валового внутрішнього продукту, що ґрунтується на свободі суспільного економічного вибору і передбачає пошук можливих варіантів рішень, їхню оцінку з позицій раціоналізму та оптимальності, персональну відповідальність та контроль як за реалізацією програм реформ, так і контроль втрачених можливостей; систему органів управління (законодавчих та адміністративних податкових органів); сукупність норм і правил, що регламентують податкову етику, податкову діяльність, податкову техніку, а також визначають міру відповідальності за порушення податкового законодавства.

Інформаційно-фактологічним базисом для вивчення податкового менеджменту є дослідження провідних зарубіжних вчених, присвячених питанням оподаткування, а саме: М. Аллінхема,

<sup>5</sup> Бюджетний менеджмент: Підручник / В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова та ін.: За заг. ред. В.М. Федосова. – К.:КНЕУ, 2004. – С. 29.

С.А. Брю, А. Вагнера, Е. Енгеля, А. Лаффера, Е. Ліндаля, П. Лоранжа, К.Р. Макконнела, Ф. Нітті, А. Сандмо, А. Сміта, Ж. Сисмонді, В. Парето, П. Прудона, С. Холла та ін.

Безперечними є також здобутки вітчизняної фінансової науки, започатковані А.І. Озеровим, Г.І. Болдарєвим, М.М. Алексєєнком і продовжені науковцями-сучасниками: В.А. Андрушенком, В.В. Буряковським, О.Д. Василюком, А.Г. Завгороднім, М.В. Карпом, А.Я. Кізімою, Я.В.Литвиненком, В.М. Опаріним, Т.М. Ревою, В.М. Суторміною, С.І. Терещенко, О.М. Тимченко, В.М. Федосовим, С.І. Юрієм та ін.

Враховуючи те, що податковий менеджмент являє собою комплекс взаємопов'язаних управлінських рішень і заходів на різних рівнях управління оподаткування, він розподіляється на три взаємопов'язані складові, що відображені на рис. 4.1.



Рис. 4.1.1. Структура податкового менеджменту

Враховуючи той факт, що наше дослідження пов'язане із макrorівнем, зупинимось більш детально на моніторингу сутності державного податкового менеджменту.

Під державним податковим менеджментом слід розуміти систему державного управління оподаткуванням, що займається координацією і вдосконаленням всіх сторін оподаткування. В цю систему входять законодавчі й адміністративні органи. Крім того, ця система включає сукупність норм і правил, що регламентують податкові дії, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Метою державного податкового менеджменту є створення та забезпечення функціонування ефективної податкової політики.

Основне завдання державного податкового менеджменту щодо регламентування податкових норм і правил полягає у встановленні та зміні елементів податкової системи для забезпечення надходжень



до бюджету, достатніх для виконання державою покладених на неї функцій та стимулювання економічного зростання. Тобто йдеться про оптимальне поєднання фіскальної і регулюючої функції податків. Ефективність податкового менеджменту залежить від ступеня його відповідності можливостям економіки, потребам соціально-економічного розвитку країни та інтересам широкого загалу.

Сфера діяльності державного податкового менеджменту охоплює такі елементи як податкове прогнозування і планування, податкове регулювання та податковий контроль, які в сукупності забезпечують своєчасне виконання державою своїх функцій.

Виходячи з вищесказаного, можна виділити такі складові державного податкового менеджменту (рис. 4.1.2):



**Рис. 4.1.2. Складові державного податкового менеджменту**

Термін “податковий менеджмент”, як і “податкове адміністрування”, почали використовувати в науковому сенсі у зв’язку з необхідністю організації діяльності держави щодо регулювання податкової сфери на основі виробленої системи принципів, методів, форм і прийомів управління фінансовими ресурсами та відносинами. Причому характерними ознаками цих форм реалізації податкової політики, на відміну від управління оподаткуванням, прийнято вважати безумовну підпорядкованість усіх рішень обраній концепції економічних трансформацій та спрямованість управлінських дій як на узгодження, так і на вдосконалення оподаткування.

Якщо таке розмежування понять поступово утверджується у вітчизняній економічній науці, то з’ясуванню спільних рис і відмінностей податкового менеджменту та податкового адміністрування

досі не приділялось належної уваги. Більш того дослідження цих форм реалізації податкової політики завжди відбувалось паралельно і характеризується гострою полемікою у трактуванні як теоретичних, так і практичних її аспектів. Часто навіть складається враження, що визнається існування тільки одного із двох понять.

Розглянемо найбільш поширені підходи до визначення суті податкового менеджменту. Так, Т.Ф. Юткіна зазначає, що "...податковий менеджмент включає вироблення правових засад оподаткування на основі історичного досвіду, сучасних досягнень економічної науки і практики, забезпечення умов функціонування конкретного податкового механізму, його елементів (планування, регулювання, контролю) і створення обліково-аналітичних, звітних правил, документів тощо."<sup>6</sup> Як бачимо, наголошується на необхідності розуміння цієї категорії як процесу встановлення, правового регламентування та організації справляння податків і податкових платежів до централізованих фондів грошових коштів держави. Проте це визначення, на наш погляд, є дуже громіздким, надміру абсолютизує методичні та недостатньо висвітлює методологічні аспекти прийняття управлінських рішень.

Карп В.М. стверджує, що податковий менеджмент – це процес управління шляхом використання методів впливу податкового механізму на податкову систему з метою реалізації податкової політики.<sup>7</sup> Таке визначення, незважаючи на дещо прикладний характер трактування суті досліджуваного нами поняття, уособлює розуміння податкового механізму вже не як набору конкретних податкових дій, а як об'єктивно необхідного процесу управління перерозподільними відносинами у сфері податкового планування, прогнозування, регулювання і контролю, тобто в ширшому його значенні. Хоча, на нашу думку, при цьому не зовсім коректно в ролі керуваної системи обрано податкову систему, оскільки зміни до неї вносяться у законодавчому порядку, а будь-який менеджмент передбачає насамперед певні оперативні дії.

Податковий менеджмент у баченні Тимченко О.М.: "...це сукупність прийомів і методів організації податкових відносин для забезпечення формування дохідної частини бюджету та впливу на розвиток виробництва і соціальної сфери."<sup>8</sup> Таке визначення загалом відповідає основним сутнісним характеристикам податко-

<sup>6</sup> Юткіна Т. Ф. *Налоги и налогообложение: Учебник.* – М.: ИНФРА-М, 1999. – С. 139.

<sup>7</sup> Соколовська А. М. *Податкова система держави: теорія і практика становлення.* – К.: Знання-Прес, 2004. – С. 47.

<sup>8</sup> Таранов І. М. *Фіскальний потенціал України та ефективність справляння податків: Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук.* – Тернопіль, 2004.

вого менеджменту як соціально-економічної категорії, що, правда, за винятком частини, де формулюється мета. На наш погляд, про необхідність забезпечення держави фінансовими ресурсами для виконання покладених на неї функцій і створення умов для ефективного функціонування підприємницького сектора доцільно говорити в контексті теоретико-концептуальних засад податкової політики.

Звернемо увагу ще на один проблемний аспект. Хоча в сучасній економічній науці податковий менеджмент традиційно асоціюється з макrorівневими процесами, на даний час уже було здійснено кілька спроб дослідити підвалини оптимізації оподаткування на рівні господарюючого суб'єкта (корпоративного податкового менеджменту).<sup>9</sup> Останній ми вважаємо за доцільне розглядати з позицій організації економічної діяльності самостійного ринкового агента або групи господарських одиниць на основі використання усіх легальних можливостей зростання прибутковості функціонування, шляхом зменшення податкового навантаження. Тому, залишаючи наразі поза увагою форми прояву корпоративного податкового менеджменту, зазначимо, що податковий менеджмент на макроекономічному рівні коректніше називати державним.

Таким чином, у нашому розумінні податковий менеджмент – це система методів, форм і прийомів організації економічних відносин для оптимізації оподаткування, а його макrorівнева складова – державний податковий менеджмент – це система методів, форм і прийомів регламентування та регулювання економічних відносин у сфері оподаткування для реалізації податкової політики, які базуються на використанні людського фактора і аргументуються мотивацією діяльності.

На відміну від податкового менеджменту, податкове адміністрування здебільшого розглядають з практичної точки зору. Причому для нечисленних наявних теоретичних узагальнень цієї форми реалізації податкової політики не є характерним значне розшарування антагоністичних думок.

Зокрема, російська економічна наука поняття “податкове адміністрування” найчастіше розкриває з двох сторін. По-перше, як систему органів управління (законодавчих та адміністративних податкових),<sup>10</sup> до обов'язків яких включають процедурне забезпечення реалізації податкової політики. До компонентів податкового адміністрування належать: визначення функцій податкового органу,

<sup>9</sup> Тимченко О. М. Податковий менеджмент. Навчально-методичний посібник. – К.: КНЕУ, 2000. – С. 12.

<sup>10</sup> Федосов В., Опарін В., Львовчкін С. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями: Монографія / За наук. ред. В. Федосова. – К.: КНЕУ, 2002. – С. 342.

переліку робочих процедур для виконання кожної функції, закріплення функцій за підрозділами податкового органу.<sup>11</sup> По-друге, як сукупність норм і правил, що регламентують податкові дії та конкретну податкову техніку, а також передбачають відповідальність за порушення податкового законодавства.<sup>12</sup>

З такими міркуваннями ми, звичайно, погоджуємось. До того ж вважаємо за доцільне додати наступне: якщо державний податковий менеджмент – це, перш за все, важлива сфера методологічного забезпечення прийняття управлінських рішень, то податкове адміністрування – система науково обґрунтованих методичних дій щодо технічного регламентування та регулювання економічних відносин в оподаткуванні. Тобто ми переконані, що ці терміни відображають дві взаємопов'язані сторони координації та удосконалення оподаткування в процесі реалізації податкової політики.

Оригінальністю в дослідженні окресленого кола питань українськими науковцями відзначається підхід В.Л. Андрушенка, який, вивчаючи на категоріальному рівні форми прояву поняття “фіскальне адміністрування”, розглядає його з позицій політики, науки і мистецтва. Тобто у баченні автора фіскальне адміністрування – це державна політика в розумінні дій владних та управлінських структур, за допомогою яких наявні фінансові ресурси в певних пропорціях розподіляються між приватним і публічним секторами економіки, між державою і населенням, а уряд за рахунок податків реалізує свої функції; наука, що формулює принципи ефективного управління податковою системою за даних соціально-економічних умов і суспільно-політичних обставин, оцінює податкову систему за певними теоретичними критеріями, мистецтво в усьому, що стосується успішного забезпечення з боку причетних до оподаткування державних діячів, службовців і спеціалістів з реалізації податкової політики шляхом проведення адекватних рішень через органи законодавчої представницької влади та функціонування податкової системи на основі професійних знань, досвіду і високої виконавської майстерності.<sup>13</sup>

Загалом погоджуючись із таким розумінням наукових і практичних аспектів реалізації податкової політики, вважаємо за необхідне зробити кілька зауважень термінологічного характеру. З погляду

<sup>11</sup> Черник Д.К. Основы налоговой системы: Учебник для вузов / Д.К. Черник, А.П. Починков, В.П. Морозов. – 3-е изд. перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – С. 34.

<sup>12</sup> Юрій С., Бак Н. Актуальні проблеми податкової політики: інфраструктура податку з доходів фізичних осіб в Україні // Журнал європейської економіки. – 2004. – №1. – Том 3. – С. 23.

<sup>13</sup> Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 1999. – С. 30.

ретроспективи доцільність використання поняття “фіскальне адміністрування” для дослідження управлінських дій щодо регламентування оподаткування, звичайно, не викликає сумнівів. На початкових етапах формування ринкових відносин податки були чи не єдиним джерелом доходів держави, їх акумулювання здебільшого обмежувалось прийняттям управлінських рішень методичного спрямування, а структура видаткової частини бюджету була елементарно простою. Проте нині, коли фіскальна політика пов’язується не лише з діяльністю держави у сфері оподаткування, а й передбачає досягнення ефективного розподілу видатків бюджету, виникає гостра потреба оптимального вибору серед альтернатив у встановленні, правовому регламентуванні та організації справляння податків і податкових платежів, розмежоване вживання таких термінів як “податкове адміністрування” та “державний податковий менеджмент” можна вважати повністю виправданим.

Разом з цим антропоцентризм міркувань В.Л. Андрушенка навів нас на думку про існування на стику державного податкового менеджменту, податкового адміністрування та управління оподаткуванням галузі наукових і практичних знань, де методологія переплітається з методикою, координація оподаткування із його удосконаленням, – уособлення своєрідного симбіозу теорії оптимального оподаткування і фіскальної соціології та особливого напрямку прийняття управлінських рішень щодо регламентування взаємовідносин фіску і податкоплатників (рис. 4.1.3).

Організація взаємовідносин суб’єктів оподаткування на основі досягнення компромісу в комплексі з оптимальним вибором загальної стратегії формування податкової політики та пріоритетів макроекономічного регулювання загалом є передумовою позитивних зрушень у реформуванні податкової сфери і визначає ефективність економічних перетворень. Проте у практиці регламентування та регулювання оподаткування в Україні всупереч задекларованому курсу гармонізації взаємовідносин фіску та податкоплатників реальні дії уряду здебільшого мають ситуативний характер і тому, як видно з рис. 4.1.3, не можуть претендувати на досягнення бажаних результатів.

Реформування податкових відносин не супроводжується адекватним прийняттям та узгодженням рішень методологічного і методичного характеру. Нововведення в оподаткуванні найчастіше зумовлюються вимогами централізації певного обсягу фінансових ресурсів, є результатом лобіювання групових інтересів або пристосуванням до інституційного середовища регулювання економічних процесів. Доказом відсутності системних трансформацій на

основі сформованої концепції соціально-економічного розвитку можна вважати, зокрема, запровадження пропорційного механізму справляння податку з доходів фізичних осіб. Це приклад того, як задля спрощення процедур адміністрування і створення вельми сумнівних умов для детінізації економіки було знехтувано сутнісними принципами оподаткування.

Хоча не менш значного фіскального ефекту можна було досягти й за допомогою зменшення кількості ставок та пом'якшення техніки адміністрування податку в комплексі з силовими заходами боротьби з ухилянням від оподаткування. Тим більше, що це рано чи пізно доведеться зробити в майбутньому. Тому нині маємо всі підстави говорити про недосконале управління оподаткуванням, значні перекоси в розвитку державного податкового менеджменту та численні недоліки в податковому адмініструванні.



**Рис. 4.1.3. Взаємозв'язки управління оподаткуванням державного податкового менеджменту та податкового адміністрування в процесі реалізації податкової політики**

Очевидними є прорахунки й у сфері планування, прогнозування, регулювання та контролю при реалізації податкової політики. Податкове планування та прогнозування досі здійснюють шляхом простої екстраполяції як позитивних, так і негативних тенденцій розвитку податкових відносин на наступні періоди, внаслідок чого

виникають значні розбіжності фактичного обсягу податкових надходжень від прогнозованого. Відсутність науково обґрунтованих підходів у податковому регулюванні не сприяє активізації фінансово-господарської діяльності тих суб'єктів ринку, які могли би забезпечити економічне зростання на інноваційній основі. Сучасна практика надання податкових пільг за галузевим і територіальним принципами, практично не вирішуючи макроекономічних завдань, лише перекладає тягар оподаткування на податкоплатників, які цими пільгами не користуються.

Ми вважаємо, що нині назріла потреба організації функціонування податкового механізму не лише на основі вироблення певної послідовності дій у межах податкового процесу як складової бюджетного процесу, а як збалансованої системи прийняття управлінських рішень у ході реалізації податкової політики. Адже без формування науково обґрунтованого методологічного забезпечення координації та вдосконалення управління оподаткуванням не можна сподіватися на віддачу від найдосконаліших методичних дій і навпаки.

Таким чином, необхідність підвищення ефективності реалізації податкової політики вимагає якнайшвидшого здійснення переходу від ситуативного управління оподаткуванням до комплексного використання елементів державного податкового менеджменту і податкового адміністрування, реформування на цій основі податкового планування, прогнозування, регулювання та контролю, а також поширення практики підпорядкованості прийняття управлінських рішень умові досягнення компромісу у взаємовідносинах держави, податкоплатників і громадян-виборців. Власне в такому ракурсі й доцільно розглядати перспективи подальших досліджень управління в контексті реалізації податкової політики України.

## **4.2. ПОДАТКОВЕ ПРОГНОЗУВАННЯ І ПЛАНУВАННЯ – СКЛАДОВА ЧАСТИНА ДЕРЖАВНОГО ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ**

Податкове прогнозування і планування – це особливі елементи системи вироблення і прийняття рішень у сфері життєдіяльності держави у процесі перерозподілу валового внутрішнього продукту. Основне завдання податкового прогнозування і планування – це необхідність економічно обґрунтовано забезпечити якісні і кількісні параметри бюджетних завдань і перспективних програм соціально-економічного розвитку країни, виходячи із розробленої і прийнятої

у законодавчому порядку соціально-економічної доктрини. Виконується дане завдання як у розрахунку на один фінансовий рік (поточне податкове планування), так і на більш тривалу перспективу (податкове прогнозування).

Завдання податкового планування неоднозначні. Вони відрізняються залежно від того, хто їх ставить: державні органи чи керівники підприємницьких структур. Відповідно сфера податкового планування неоднорідна, вона поділяється на загальнодержавне податкове планування, основним завданням якого є регламентація оподаткування і контроль за сплатою податків, зборів і обов'язкових платежів та корпоративне податкове планування, основним завданням якого є сплата податків, зборів і обов'язкових платежів, а також їх оптимізація. Між загальнодержавним і корпоративним податковим плануванням є органічний зв'язок, тому що, не дивлячись на протилежність їх економічних інтересів, загальна стратегія у них одна – створити стійкий економічний базис у рамках країни в цілому.

При податковому плануванні і прогнозуванні реалізуються не тільки фіскальні завдання, але і закладаються основи оптимізації тактики і стратегії податкової політики.

Податкове планування й прогнозування цілком правомірно розглядати в якості одного з базових елементів податкового менеджменту. У даному випадку податковий менеджмент розглядається в широкому змісті, з позицій управління соціально-економічним розвитком країни. Дана система управлінських дій проводиться Міністерством фінансів України, його департаментами, Державною податковою службою України, Рахунковою палатою, Казначейством та іншими органами управління. Загальнодержавне податкове планування має на меті визначити обсяг фінансових ресурсів у розрізі платників податків для їхньої централізації в загальнодержавному фонді – бюджеті. При плануванні цих ресурсів органи влади зорієнтовані насамперед на максимально високий рівень можливого вилучення. Даний процес базується на обліку росту загальнодержавних потреб у міру розвитку суспільства.

Податкове прогнозування і планування базується на оцінці ефективності податкової системи в цілому з позиції виконання нею фіскальних завдань і впливу на економіку, а також на аналізі причин розходжень між плановими і фактичними сумами податкових надходжень.

Схематично процес загальнодержавного податкового прогнозування і планування можна відобразити таким чином (рис. 4.2.1):



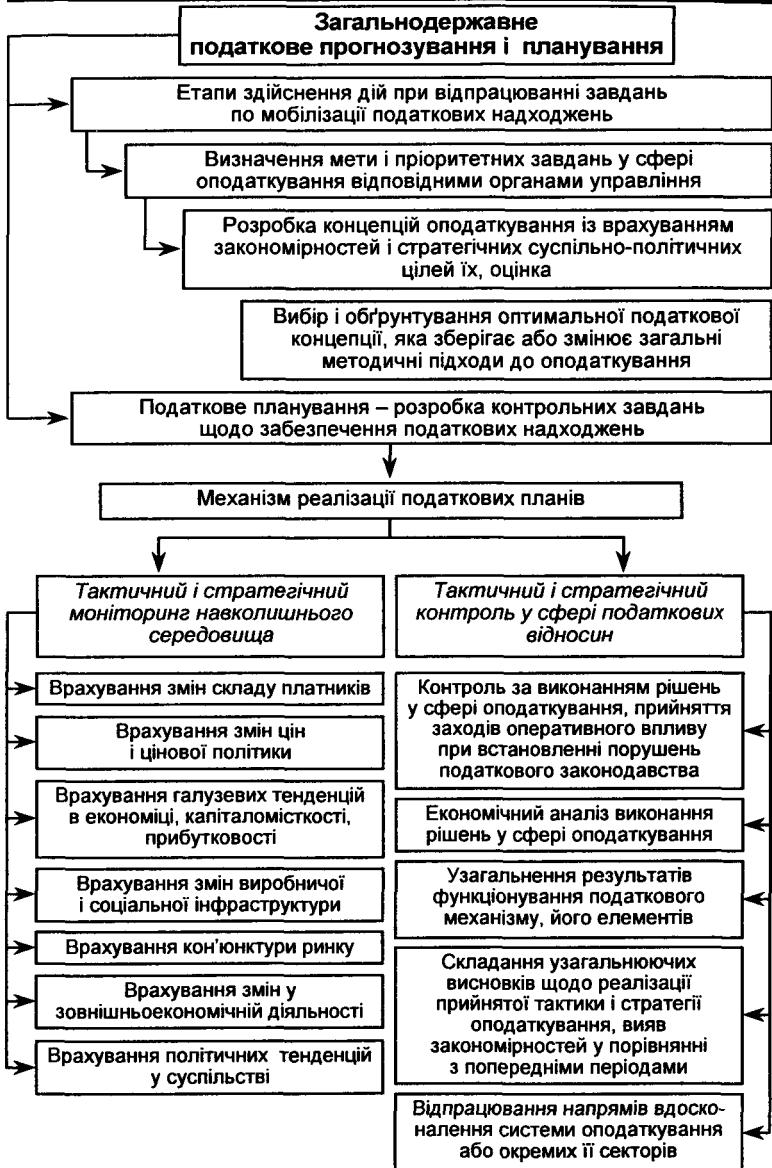


Рис. 4.2.1. Механізм загальнодержавного податкового прогнозування і планування

Розробка поточних завдань у сфері оподаткування на відповідний плановий період містить цілий ряд взаємопов'язаних дій:

- пошук варіантів податкового режиму із врахуванням тенденцій, які склались в економіці за минулий період;
- оцінка варіантів оптимального оподаткування, їх ранжування у розрізі податкових груп, типів фінансово-господарської діяльності, груп податкоплатників, окремих територій тощо;
- обґрунтування переваг варіанту майбутніх режимів оподаткування;
- розрахунок проекту податкових надходжень із врахуванням результатів проведених експертиз виконання бюджету попереднього року;
- обговорення прийнятих урядом і парламентом податкових зобов'язань по відповідних статтях бюджетної класифікації, уточнення і прийняття на основі кінцевих погоджень бюджетних доходів відповідних законів.

Ключову роль у цих діях відіграє аналітична стадія збору й обробки інформації для вироблення управлінських рішень, що надходить як від платників податків, так і від офіційних органів (органи Держкомстату України, ДПС України, Міністерства фінансів України, казначейства та ін.). Вірогідність і повнота зібраного й обробленого матеріалу складають початкову базу для подальшого удосконалювання бюджетно-податкових норм і правил.

У розрахунках конкретних сум податкових надходжень велике значення мають три принципові моменти:

1. Детальне вивчення позитивних і негативних проявів у взаємовідносинах податкоплатників з бюджетом, встановлення закономірностей розвитку цих взаємовідносин.
2. Проведення факторного аналізу у системі бюджетно-податкових відносин з метою виявлення впливу всієї системи оподаткування, його окремих елементів і окремих податків на показники фінансово-господарської діяльності і навпаки.
3. Попередня оцінка можливості виникнення непередбачених економічних, фінансових, бюджетних і податкових ситуацій, антагонізму між цілями податкоплатників і бюджетними цілями. Розробка комплексу заходів по їх згладжуванню або повному усуненню.

Процес державного податкового прогнозування і планування включає два основних напрямки: прогнозування мобілізації сум контингентів податкових платежів на основі макроекономічних показників (обсяг ВВП, індекс інфляції, обсяг товарообороту) і

розподіл регулюючих доходів за рівнями бюджетної системи з метою формування дохідної бази бюджетів територій.

Прогнозування надходжень податків на базі макроекономічних показників визначає стратегію формування податкових доходів на наступний рік і перспективу, але не вирішує всіх проблем податкового прогнозування і планування. Тому необхідним його компонентом є опрацювання і аналіз статистичних даних про акумуляцію податків у бюджет за минулий період, а також інформації про можливі зміни у податковому законодавстві.

Важливою складовою податкового прогнозування і планування є аналіз факторів, які впливають на формування бази оподаткування за окремими видами податків. У державному податковому прогнозуванні та плануванні складно врахувати всі особливості формування бази оподаткування. Це призводить до огріхів у визначенні реальних сум податкових надходжень у бюджет, і є більш точним і доступним при податковому плануванні на рівні господарюючого суб'єкта.

Другий етап податкового прогнозування і планування – розмежування податкових доходів між бюджетами різних рівнів – є не менш важливим, оскільки значна частина доходів місцевих бюджетів формується за рахунок відрахувань від регулюючих доходів.

Конкретне виконання місцевих бюджетів залежить не тільки від встановлених пропорцій розподілу загальнодержавних податків, але і від реальних надходжень контингентів цих податків на відповідній території. Прогнозування контингентів податкових доходів на відповідній території здійснюється територіальними фінансовими управліннями разом з податковими органами на основі даних, які характеризують економічний потенціал регіону, включаючи показники, які визначають обсяг платежів по відповідних податках.

Разом з тим, оцінка реальності надходження податків на будь-якому рівні планування неможлива без врахування специфіки податкового планування господарюючих суб'єктів, яке, переслідуючи прямо протилежні цілі, може внести суттєві корективи у загальнодержавні й регіональні прогнози. Таким чином, не зважаючи на розбіжність цілей, забезпечується єдність підсистем податкового планування.

При розробці поточних податкових планів вирішуються тактичні завдання у сфері оподаткування. Їх вирішення створює правове поле для постановки і дослідження стратегічних цілей. Розробка поточних податкових планів без детального врахування перспектив

розвитку оподаткування призводить до розриву між податковими завданнями та показниками фінансово-господарської діяльності. Послідовність етапів податкового планування становить єдину лінію управлінських дій на поточний період та на подальшу перспективу.

Податкове прогнозування ґрунтується на результатах наукових досліджень звітних і аналітичних даних, які отримані в результаті виконання поточних податкових зобов'язань. Збір і обробка цих даних свідчить про позитивні й негативні тенденції оподаткування в поточному році, його вплив на темпи інвестування, тенденції структурних зрушень в галузях, співвідношення доходів територій, корпорацій і громадян. Аналітичні дослідження змісту податкових відносин при виконанні податкових зобов'язань в поточному фінансовому році служать важливою умовою для успішного податкового прогнозування. Податкове прогнозування займає важливе місце в теорії і практиці управління. Воно використовується всіма розвиненими країнами світу як метод економічного передбачення.

Прогноз (англ. “*forecast*”) означає науково аргументоване передбачення, яке дає випереджаючу інформацію про розвиток природних і суспільних явищ, процесів у майбутньому. Під прогнозом також розуміють науково обґрунтоване міркування про можливий стан об'єкта у майбутньому, про альтернативні шляхи й терміни його існування. Прогнози можна класифікувати на суб'єктивні та засновані на моделях. Суб'єктивні прогнози ґрунтуються на здогадках, досвіді та інтуїції, спираються на неформальні погляди і міркування експерта. Трапляється так, що на основі ідентичної інформації різні люди дають різні суб'єктивні прогнози. Це не означає, що їхні прогнози обов'язково будуть неточними: за певних обставин досвід може бути найкращим джерелом інформації. Але, незважаючи на популярність суб'єктивних прогнозів, є серйозні докази, що формальні методи дають кращі результати. Засновані на моделях прогнози впливають із правил або моделей, у яких формалізовано відносини між потрібними нам змінними. Прогнозування (грец. “*Prognosis*” – знати наперед) – вид пізнавальної діяльності людини, який направлений на формування прогнозів розвитку об'єкта, на основі аналізу тенденцій його розвитку. Прогнозування повинне відповідати на два питання:

- Що ймовірніше можна чекати в майбутньому?
- Яким чином потрібно змінити умови, щоб досягти заданого стану?

Прогнози є інструментами фінансового управління, що можуть припустити майбутній фінансовий вплив поточної політики, економічних тенденцій і припущень. Існує безліч можливих підходів

до прогнозування, але не існує єдино вірних рішень. Прогнози зазвичай не збалансовані, й причиною цього є методологія прогнозування, що базується на поточній політиці, програмах і економічних припущеннях.

Прогнозування служить двом цілям, а саме:

1. Розраховує майбутній вплив поточних рішень, програм і політики (аналіз впливу);
2. Визначає і аналізує можливості збалансування доходів і видатків (аналіз дефіциту).

Правильний підхід до прогнозування залежить від періоду часу, який розглядається. Для того, щоб бути ефективними, прогнози не обов'язково повинні бути точними. Фактично у прогнозуванні точність менш важлива, ніж процес. Процес сам по собі може підняти ефективність діяльності органів місцевого самоврядування. Наприклад, якщо органи місцевого самоврядування прогнозують нестачу доходів через два роки, то розмір дефіциту менш важливий, ніж факт, що він буде присутній. Якщо органи місцевого самоврядування своєчасно займуться вирішенням проблеми майбутнього дефіциту, то це значить, що процес прогнозування змусив відповідальних осіб взятись за прийняття рішень, почати діяти раніше, ніж вони б це зробили, поліпшуючи в такий спосіб майбутню фінансову ситуацію.

Об'єктом прогнозування у податковому менеджменті є обсяги податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів. Органи влади зорієнтовані, перш за все, на максимально високий рівень можливого вилучення ресурсів у суб'єктів підприємницької діяльності.

Таблиця 4.2.1.

## Прогноз доходів зведеного бюджету України

Показники	млн. гривень			у відсотках до ВВП		
	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.
Усього доходів	82352,6	126445,2	155042,7	27,09	27,76	28,78
Доходи податкові	60932,6	89228,4	1099723,7	20,4	20,79	21,84
Податок з доходів фізичних осіб	14234,9	26284,2	39717,1	4,68	4,89	5,4
Податок на прибуток підприємств	13101,9	25329,2	37627,9	4,31	4,6	4,83
ПДВ	16722,8	28767,3	34294,9	5,50	5,64	5,83
Акцизний збір	6804,1	7727,2	8728,3	2,24	2,32	2,39
Доходи неподаткові	19388,5	21022,2	22960,5	6,38	6,31	6,29
Інші доходи	2031,6	2194,6	2358,5	0,67	0,66	0,65

Даний процес, як видно з табл. 4.2.1, базується на врахуванні основних макроекономічних показників та росту загальнодержавних потреб по мірі розвитку суспільства. Основними параметрами, що характеризують загальнодержавні потреби в контексті їх практичної реалізації виступають видатки бюджету. В той же час саме видатки бюджету є вихідною першоосновою, своєрідним орієнтиром для прогнозування та планування дохідної частини бюджету. Формування дохідної частини бюджету за рахунок податкових надходжень – не самоціль діяльності держави. Справляння податків та податкових платежів і їх акумулювання в централізованих грошових фондах держави обов'язково здійснюється під фінансування задекларованих економічною доктриною певних видатків. А тому передумовою ефективного планування та прогнозування податкових надходжень обов'язково виступає оптимальне планування та прогнозування саме витрат бюджетів держави (див. дані табл. 4.2.2).

Об'єктивність росту державних витрат через збільшення фінансових потреб обґрунтована А.Вагнером, який сформулював однойменний закон. Цей закон визначив тенденції постійного збільшення державних витрат з багатьох причин, а саме:

- ріст населення;
- збільшення потреб у сфері послуг невиробничої сфери;
- підвищення загальноосвітнього рівня населення.

Розробка податкових прогнозів включає:

- оцінку дохідності регіональної власності (використовуються коефіцієнти фінансової забезпеченості регіонів і бюджетної ефективності), потреб технічного оновлення галузей, спеціалізації регіону, стан оплати праці, ресурсної бази регіону, участь регіону в експертно-імпортних операціях, якість виробничої і соціальної інфраструктури, забезпеченість транспортними магістралями, рівень зайнятості. Ці дані формують інформаційну базу методичного розрахунку сукупного доходу регіону, його економічного, фінансового і податкового потенціалу;
- прогнозування обсягів податкових надходжень з врахуванням темпів економічного росту регіону. Ці показники мають важливе значення при формуванні бюджетів всіх рівнів, оскільки в них можуть бути більш достовірно відображені потреби регіонів у фінансових ресурсах з центру у вигляді субсидій, субвенцій, дотацій і трансфертного фінансування. Знання потенціалу регіону дозволяє точніше сформувати пільговий режим оподаткування, що є також важливим при вирішенні питань удосконалення податкового законодавства;

- прогнозування соціально-економічних потреб регіону на основі всеохоплюючої інвентаризації видів майна і ресурсної складової його економіки. Визначення питомої ваги коштів, які отримують від використання територіальної власності й спрямованих на задоволення внутрішніх потреб. Внесення об'єктивно необхідних коректив у відносини власності та у механізм погодження загальнодержавних, корпоративних і особистих економічних інтересів;
- визначення сум бюджетного дефіциту, рівня інфляції, індексів цін, ринкових індикаторів.

Таблиця 4.2.2.

## Прогноз видатків зведеного бюджету за функціональним призначенням

Показники	млн. гривень			у відсотках до ВВП		
	2005 р.	2006 р.	2007 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.
Усього видатків	82907,7	126526,15	155147,62	27,27	27,79	28,81
Загальнодержавні функції	7407,49	8228,36	9147,4	2,44	2,47	2,51
Оборона	5422,76	5950,89	6577,25	1,78	1,79	1,8
Громадський порядок, безпека та судова влада	5863,06	6664,11	7705,19	1,93	2	2,11
Економічна діяльність	14183,05	15472,84	16947,52	4,67	4,65	4,64
Охорона навколишнього середовища	890,21	1102,8	1507,24	0,29	0,33	0,41
Житлово-комунальне господарство	1908,98	2133,41	2504,68	0,63	0,64	0,69
Охорона здоров'я	10109,1	11297,58	13042,98	3,33	3,39	3,57
Духовний та фізичний розвиток	2057,27	2469,14	3523,81	0,68	0,74	0,97
Освіта	16030,9	17915,57	20445,55	5,27	5,38	5,6
Соціальний захист та соціальне забезпечення	14517,07	16371,1	18575,56	4,77	4,93	5,1
Обслуговування державного боргу	4517,81	4920,35	5170,44	1,48	1,47	1,41

Для прогнозування доходів необхідно:

- визначити джерела доходів, на основі яких будуть складатись прогнози;
- зібрати фактичні дані по кожному джерелу доходів принаймні за три останні роки;
- визначити основу для прогнозу (виключити негрошові надходження чи відшкодування та переплати);

- прогнозувати дані і характеристики кожного джерела доходів для визначення найбільш придатної методики прогнозування;
- вибрати та застосувати необхідний метод прогнозування;
- визначити, чи прийнятний даний прогноз доходів, та відрегулювати його відповідно до змін, що можуть вплинути на доходи.

Як для прогнозування і планування податкових надходжень, так і для управління податковим процесом необхідні дані не тільки про виконання бюджетних завдань по мобілізації податкових надходжень і результати діяльності податкової служби, а й про вплив оподаткування на економічний розвиток і його тенденції. Таку інформацію отримують у процесі аналітичної обробки та аналізу фактичних сум податкових надходжень шляхом порівняння їх з даними минулих періодів і передовим досвідом, а також за допомогою оцінки впливу факторів макро- і мікроекономічного стану на кінцеві результати оподаткування. У процесі аналітичної роботи виявляються недоліки, невикористані можливості і перспективи податкового процесу.

Таким чином, прогнозування управлінських рішень у сфері оподаткування найтісніше пов'язано з плануванням. План і прогноз являють собою взаємодоповнюючі один одного стадії планування при визначальній ролі плану як ведучої ланки управління. Терміни, обсяги робіт, числові характеристики об'єкта й інші показники прогнозів носять імовірнісний характер і обов'язково передбачають можливість внесення коректив. На відміну від прогнозу, план містить однозначно визначені терміни здійснення події і характеристики об'єкта, який планується. Для планових розробок використовується найбільш раціональний варіант прогнозу.

Обчислення бази оподаткування та прогнозування податкових надходжень здійснюється на підставі наступного:

- основних напрямків економічного і соціального розвитку території;
- облікових даних про кількість платників по кожному виду доходів, суми нарахованих платежів з врахуванням пільг;
- діючих ставок справляння податків і обов'язкових платежів;
- нових законодавчих актів, що вводяться в плановому періоді;
- прогнозних розрахунків окремих підприємств, що мають визначальне значення в надходженнях;
- розрахунків до доходів бюджету відповідного рівня;
- термінів сплати платежів чи перехідних платежів;
- даних про надходження за звітний період та очікуваних до кінця періоду, про залишки податкової заборгованості й переплати.



На сьогоднішній день наука не створила спеціальних методів планування обсягів податкових надходжень у бюджет. На практиці в процесі податкового планування застосовуються загальновідомі й широко застосовувані традиційні методи: балансовий, експертних оцінок, кореляції, ранжирування, побудови хронологічних рядів, факторного аналізу. Використання цих методів правомірне, тому що вони є уніфікованими і не залежать від специфіки досліджуваних процесів. Разом із тим у податковому плануванні варто застосовувати і специфічні підходи до виявлення податкових закономірностей і складання на їхній основі проектів перспективних податкових концепцій, що враховують загальні закономірності суспільного розвитку. Можна виділити кілька груп кількісних методів, які використовуються у даний час при проведенні статистичних досліджень:

1. Багатомірні методи; у першу чергу факторний і кластерний аналіз. Вони використовуються для обґрунтування рішень, в основі яких лежать численні взаємозалежні змінні, наприклад, визначення обсягу валового продукту залежно від технічного рівня виробництва.
2. Регресивні й кореляційні методи застосовуються для установлення взаємозв'язків груп змінних, що описують діяльність податкової служби.
3. Імітаційні методи застосовуються тоді, коли змінні, що впливають на маркетингову ситуацію, не піддаються логіці простих аналітичних рішень.
4. Методи, створені теорією статистики прийняття рішень. До них відносяться методи теорії ігор, теорії масового обслуговування, стохастичне програмування. Використовується для стохастичного опису реакція платника податків на зміну податкової політики.

Можна виділити два головних напрямки застосування даних методів для статистичних іспитів гіпотез про структуру цін і пропозицію товарів, стану податкової дисципліни. Наприклад, це дослідження ступеня лояльності податкових законів до платників, прогнозування росту й спаду виробництва і, як наслідок, зміна обсягу податкових надходжень. Однією зі складових частин розділу математики є теорія ігор, положення якої можуть бути використані для рішення задачі типу: "що буде, якщо...", програвання ситуацій, що виникають у результаті прийняття ряду управлінських рішень ще до реалізації їх на конкретному об'єкті. У випадку одержання незадовільних результатів ці рішення відкидаються. Методи антагоністичних ігор дають можливість виявити слабкі місця у взаєминах платників із податковою адміністрацією.

5. Детерміновані методи дослідження операцій, у першу чергу лінійне й нелінійне програмування. Ці методи застосовуються тоді, коли є багато взаємозалежних змінних і треба знайти оптимальне рішення. Вказані методи виступають як складова частина деяких методів статистичного аналізу або як самостійні засоби аналізу. Одним із можливих додатків до цих методів є вибір оптимального завантаження податкових інспекторів, мінімізації професійної міграції податкових працівників і т.п.
6. У вітчизняній практиці податкового прогнозування і планування широко застосовуються методи експертних оцінок, які ґрунтуються на використанні експертної інформації. Вони допомагають встановити ступінь складності й актуальності проблеми, визначити основні цілі й критерії, виявити важливі фактори й взаємозв'язок між ними, вибрати найкращі альтернативи.

Названі вище методи дослідження й планування не вичерпують відомі науці методи, а їх більше 65. Усі ці методи так чи інакше використовують спеціальні програмні засоби. Комп'ютеризація податкових досліджень дозволяє орієнтуватися у виборі оподаткованої бази, прорахувати максимально можливе число податкових ситуацій, що можуть складатися в процесі виконання бюджетів усіх рівнів. Для цього в даний час проводиться робота з уніфікації показників податкової звітності і створення стандартних форм звітності податкових інспекцій.

Теоретично вибір методу планування не залежить ні від виду податку чи податкової групи, ні від типу платника податків. Важливою є мета, яка першочергово ставиться при розробці податкових планів. Практично вибір того чи іншого методу податкового планування залежить від рівня кваліфікації працівників і технічної оснащеності органів державної податкової служби. До 1997 р. склалася і досить стійко функціонує система інформатизації державної податкової служби. Позитивними є результати, досягнуті при використанні інформаційно-логічних моделей автоматизації компонентів податкових служб.

З метою покращання ефективності діяльності ДПС України було створено автоматизовану інформаційну систему "Податок", що вирішує наступні завдання:

- забезпечує оперативність дій податкових служб;
- підвищує вірогідність даних по обліку платників податків і результативність контрольних дій;
- поліпшує якість бухгалтерської й податкової звітності,

- дозволяє провести поглиблений аналіз динаміки податкових надходжень і сформувати банк даних для складання прогнозних розрахунків по податках з урахуванням змін складу платників і показників економічного росту;
- створює умови для повного й своєчасного інформаційного забезпечення податкових адміністрацій усіх рівнів по всьому колу змін податкового законодавства;
- скорочує обсяг паперового документообігу і вивільняє час для проведення аналітичної роботи;
- сприяє удосконаленню оперативності і підвищенню якості управлінських рішень з метою вироблення системи оподаткування на перспективу.

Використовуючи автоматизовано-інформаційні системи (АІС), можна планувати обсяг податкових надходжень у розрізі окремого податку і податкових груп на базі податкової класифікації. Це дозволяє оперативно складати поточні й перспективні податкові плани.

Відповідний факторний аналіз проводиться по кожному з податків, застосованих у плановому періоді. Використання інших методик податкового планування так чи інакше залежить від складності поставленого завдання. До 1996 р. практично всіма податковими інспекціями при визначенні обсягу податкових надходжень використовувався найпростіший підхід – планування від досягнутого. У 1996 р. почав здійснюватися повсюдний перехід до АІС “Податок”. Це потребувало технічного переоснащення податкових інспекцій, розповсюдження знань світових технологій збору й обробки інформації, набуття навичок і вміння використовувати прогресивні дослідницькі комплекси. Перехід до автоматизації податкового планування – процес дорогий і трудомісткий, але об’єктивно необхідний для країни, що прагне до входження у світову економічну систему.

Вирішенню тактичних і стратегічних цілей планування сприяють також своєчасність і загальне охоплення податкового процесу контрольними діями, а також організація широкої методичної роботи серед платників податків з боку як самої податкової адміністрації, так і освітніх установ і академічних дослідницьких центрів.

Велике значення для виконання планових податкових зобов’язань має прийнята податкова концепція. При її розробці важливо не тільки враховувати сформовані закономірності національного оподаткування, але й опиратися на міжнародний досвід. Однак небезпечно при розробці податкових планів орієнтуватися на невластиві національній економіці закордонні концепції оподаткування. Остаточна перевірка адекватності податкової концепції базис-

ним реаліям повинна проводитися до прийняття податкових законів для того, щоб були забезпечені їхня чистота й реальність виконання. Податкові плани, підготовлені для законодавчого твердження, проходять кілька стадій попереднього узгодження в парламенті.

У процесі державного податкового планування беруть участь не тільки спеціалізовані органи. Розробкою напрямків перспективного розвитку оподаткування займаються колективи вчених, фахівці системи ДПС України і люди, зацікавлені в більш реальних податкових планах. Новим і позитивним фактором демократизації податкового процесу є участь у ньому громадських організацій (Асоціація платників податків та інші).

Оподаткування в умовах становлення ринку й демократичних основ державності по-новому порушує питання про принципи формування бюджетів усіх рівнів. Отже, новими повинні бути й підходи до самого процесу загальнодержавного податкового планування, до встановлення його органічного зв'язку з корпоративним менеджментом. Незважаючи на протилежність їхніх економічних інтересів, загальна стратегія одна – створити стійкий економічний базис у рамках країни в цілому.

Відмітимо, що при обрахунку бази оподаткування та прогнозуванні надходжень *податку на прибуток підприємств* враховуються норми діючого Закону України від 25.05.97 р. № 283/97-ВР “Про оподаткування прибутку підприємств” із змінами і доповненнями, внесеними Законами України станом на початок прогнозованого періоду, інших законодавчих актів та нормативних документів Верховної Ради України, Кабінету Міністрів та Державної податкової адміністрації України, які вплинуть на надходження цього податку у прогнозованому періоді.

При розрахунку надходжень податку на прибуток, крім впливу змін законодавчих актів, необхідно також врахувати:

- суму пільг, яку згідно з чинним законодавством отримають платники податку на прибуток у плановому періоді;
- суму реструктуризованої заборгованості по податку на прибуток з графіку погашення реструктуризованої податкової заборгованості з терміном погашення у плановому періоді;
- суму недоїмок і переоплат;
- показник зростання прибуткових підприємств;
- збільшення індексу цін виробника;
- зростання обсягу промислової продукції;
- погашення заборгованості по податку на прибуток;
- відстрочки, термін дії яких закінчується у плановому періоді;

- тенденції підприємств до інвестування або накопичення капіталу;
- соціально-економічні наслідки збільшення або зменшення ставок податку.

Розрахунок бази оподаткування та надходження податку з доходів фізичних осіб здійснюється відповідно до Закону України “Про податок з доходів фізичних осіб” № 889-IV від 22.05.2003 р., який набрав чинності з 1.01.2004 р., інших законодавчих та нормативних актів Верховної Ради й Уряду України, наказів, розпоряджень та вказівок Державної податкової адміністрації України.

Нова концепція оподаткування доходів громадян суттєво відрізняється від методики оподаткування, яка була визначена Декретом Кабінету Міністрів України № 13-92 від 26.12.1992 р. “Про прибутковий податок з громадян” (зі змінами і доповненнями).

З позиції прогнозування даного податку ці відмінності полягають у наступному:

1. Зниження ставок оподаткування й запровадження єдиної ставки (15 %, а на перехідний період до 1.01.2007 р. в Україні діятиме ставка 13 %) замість ставок оподаткування у 10%, 15%, 20%, 30% і 40% залежно від суми доходу, а за договорами цивільно-правового характеру – 20 % з подальшим перерахунком за підсумками року.

Єдина ставка оподаткування спрощує механізм справляння податку, хоча і не відповідає законодавчо закріпленому принципу соціальної справедливості в оподаткуванні. За попередніми розрахунками, очікується загальна сума надходжень від податку з доходів фізичних осіб близько 10 млрд. грн. (у 2003 р. за розрахунками очікувалися надходження прибуткового податку до бюджету на рівні 12 млрд. грн.).

2. Розширення бази оподаткування. Застосування максимальної ставки оподаткування у розмірі 15 % (13 %) в умовах активного утворення приватного сектора економіки створить сприятливіші умови для розвитку підприємницької діяльності громадян і буде сприяти зменшенню податкового тягаря. Помірний податковий тягар – це один із економічних методів виведення з тіні як значної частини підприємців, так і фінансових ресурсів. Крім того, у більш повному обсязі будуть виконуватись податкові зобов'язання з боку суб'єктів тіньової економіки, що приведе до розширення бази оподаткування.
3. Встановлення права платника податку на податковий кредит, який є сумою витрат, фактично понесених платником податку – резидентом у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів України протягом звітного року (окремі пункти статті “Податковий кредит” набирали чинності з 01.01.2005 року).

На суму таких витрат дозволяється зменшення суми загального річного оподаткованого доходу платника, одержаного ним за наслідками календарного року.

4. Визначення ступеня споріднення фізичної особи, яке багато в чому визначає величину податкового навантаження на доходи громадян. Саме цим критерієм визначаються ставки податку з доходів, одержаних у вигляді спадщини, подарунків, а також прийняття на зменшення об'єкта оподаткування податкового кредиту за такими витратами як навчання, медичне обслуговування, довгострокове страхування, недержавне пенсійне страхування.
5. Система надання соціальних пільг, на які платник податку має право зменшити суму загального місячного оподаткованого доходу. Розмір таких пільг встановлюється у відсотках (100%, 150%, 200%) до мінімальної заробітної плати у розрахунку на місяць, законодавчо встановленої станом на 1 січня звітного податкового року. На перехідний період з 1.01.2004 р. по 01.01.2006 р. соціальні пільги застосовуватимуться не в повному обсязі, а частково – від 30% до 80%.

Необхідно враховувати вплив наступних чинників на надходження податку з доходів фізичних осіб:

- пільги згідно з чинним законодавством;
- наявність заборгованості по заробітній платі й тенденція до її зменшення (збільшення);
- заходи уряду, місцевих органів влади щодо збільшення кількості робочих місць тощо.

При розрахунку суми *податку на додану вартість* використовують прогнозні макроекономічні показники Міністерства економіки, управлінь економіки облдержадміністрацій, окремих платників податків та розрахунки по інших платежах до бюджету.

Розрахунок надходжень податку на додану вартість здійснюється з врахуванням наступних чинників:

1. Очікувані надходження базового року (виходячи з факту 10 місяців).
2. Очікувані надходження з урахуванням впливу зростання недоїмки і переплат.
3. Вплив за рахунок зміни контингенту платників:
  - нараховані суми податку по платниках, що перейшли до інших ДПІ;
  - нараховані суми податку по платниках, що перейшли до даної ДПІ;
  - нараховані суми податку по платниках, які висловили побажання знятися з реєстрації в якості платників ПДВ внаслідок

того, що обсяг їх оподатковуваних операцій з продажу товарів, робіт, послуг є меншим 3600 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

4. Вплив макропоказників на надходження у прогнозованому періоді:
  - індекс оптових цін;
  - індекс зростання (падіння) виробництва даного регіону;
  - індекс зростання (падіння) обсягів експорту товарів у даному регіоні.
5. Прогнозна сума реструктуризованої заборгованості, яку підприємства мають заплатити у прогнозованому періоді.
6. Вплив змін у законодавстві:
  - за рахунок запровадження або відміни “нульової” ставки чи інших пільг;
  - за рахунок зменшення чи збільшення показників, які створюють додану вартість (прибуток, фонд оплати праці, нарахування зборів на обов’язкове державне пенсійне та соціальне страхування; амортизаційні відрахування на повне відновлення основних засобів; акцизний збір; відрахування на геологорозвідувальні роботи).

При складанні прогнозних розрахунків надходжень податку на додану вартість особливу увагу необхідно звертати на часті зміни в законодавстві по даному податку.

По податку на додану вартість план було перевиконано тільки у 2002 р. на 4,5%. У 2000 і 2001 рр. план виконання складав 93,8% і 89,0% відповідно.

Прогнозування надходжень *акцизного збору* здійснюється на основі Декрету КМУ від 26 грудня 1992 р. № 18-92 “Про акцизний збір” (зі змінами і доповненнями) та інших нормативно-правових актів.

Розрахунок надходжень акцизного збору на прогнозний період здійснюється по підакцизних товарах у залежності та із зазначенням конкретної характеристики, властивої для кожного товару (групи або підгрупи), виходячи з обсягів виробництва підакцизної продукції у прогнозованому році, ставок акцизного збору та загальної суми акцизного збору.

При проведенні розрахунків по акцизному збору необхідно враховувати вплив наступних чинників:

- наявність пільг згідно з чинним законодавством;
- збільшення (зменшення) кількості підакцизної продукції;
- підвищення (зниження) ставок;
- закінчення дії або введення у дію пільгових ставок.

Щодо акцизного збору з вітчизняних товарів, то рівень виконання запланованих надходжень по даному податку становив: у 2000 р. – 104,2%, у 2001 р. – 90,5%, у 2002 р. – 124,8%.

По акцизному збору з імпортованих товарів план було перевиконано у 2000 і 2002 рр. відповідно на 110,3% і 110,4%. У 2001 р. план виконання становив лише 75%.

Прогнозування надходжень *податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів* здійснюється на підставі:

- Закону України від 30 червня 1993 р. № 3353-XII “Про дорожній рух”;
- Закону України від 18 лютого 1997 р. № 75 “Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів” (зі змінами і доповненнями);
- наказу ДПА України від 16 лютого 2000 р. № 61 “Про затвердження розрахунку податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів та порядку заповнення розрахунку”;
- наказу ДПА України від 12 квітня 2000 р. № 165 “Про затвердження Порядку податкового обліку податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів”;
- розрахунків платників по податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів;
- інших нормативних та інструктивних актів органів державної виконавчої влади.

База оподаткування податку з власників транспортних засобів розраховується на основі даних про кількість транспортних засобів з установленими об’ємами циліндрів (потужністю двигуна, довжиною корпусу) та даних про пільги платників податку в розрізі двох груп платників: юридичних та фізичних осіб. Для здійснення розрахунку надходження податку з власників транспортних засобів (фізичних осіб) та уточнення фактичної наявності об’єктів оподаткування залучаються дані органів, на які відповідно до ст. 34 Закону України від 30 червня 1993 року “Про дорожній рух” покладено державну реєстрацію транспортних засобів. Розрахунок надходжень податку здійснюється за спеціальними формами по кожній окремій категорії об’єктів оподаткування згідно з Законом України “Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів” окремо по транспортних засобах, що є у власності юридичних та фізичних осіб. У розрахунок надходжень податку з власників транспортних засобів, що є у власності фізичних



осіб, включаються транспортні засоби, які проходять технічний огляд у році, на який ведеться розрахунок. Загальний підсумок розрахунку по всіх групах транспортних засобів складає прогнозу базу оподаткування на рік.

При розрахунках прогнозних надходжень обов'язково необхідно враховувати вплив змін законодавчих актів, якими розширюється (звужується) коло пільговиків по сплаті даного податку.

Прогнозування надходжень *плати за землю* здійснюється на підставі Закону України від 19 вересня 1996 року № 378/96-ВР “Про плату за землю” (зі змінами та доповненнями), Закону України “Про державний бюджет України”, інших інструктивних та нормативних актів органів державної виконавчої влади, місцевих рад народних депутатів та з урахуванням постанови Кабінету Міністрів України від 12 травня 2000 р. № 783 “Про проведення індексації грошової оцінки земель”.

Необхідно враховувати, що по земельних ділянках населених пунктів (за винятком сільськогосподарських угідь), де не встановлена грошова оцінка земель, відповідні сільські, селищні, міські ради згідно з частиною 4 статті 7 Закону України “Про плату за землю” можуть диференціювати та затверджувати ставки земельного податку.

Розрахунок надходжень плати за землю здійснюється за наступними показниками:

1. Землі сільськогосподарських підприємств:
  - за межами населених пунктів;
  - в межах населених пунктів.
2. Землі промисловості:
  - за межами населених пунктів;
  - у межах населених пунктів.
3. Землі транспорту:
  - за межами населених пунктів;
  - у межах населених пунктів.
4. Землі зв'язку;
5. Землі водного фонду.
6. Землі під житловою забудовою:
  - за межами населених пунктів;
  - у межах населених пунктів.
7. Землі у користуванні громадян:
  - за межами населених пунктів;
  - у межах населених пунктів.

У розрахунку необхідно врахувати:

- пільги, надані законодавством;
- перехідні платежі минулого періоду та на майбутній період;

- надходження сум реструктуризованої заборгованості з терміном погашення у прогнозованому періоді.

Крім того, на зменшення прогнозних надходжень буде впливати дія Закону України “Про фіксований сільськогосподарський податок” та Указу Президента України “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб’єктів малого підприємництва”.

Прогнозні показники збору за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду визначаються відповідно до Лісового кодексу України, постанови Кабінету Міністрів України від 20 січня 1997 р. № 44 “Про затвердження такс на деревину лісових порід, що відпускаються на пні і на живицю” (зі змінами і доповненнями) та наказу Державного комітету лісового господарства, Міністерства фінансів, Міністерства економіки, Міністерства охорони навколишнього природного середовища та ядерної безпеки, Державної податкової адміністрації від 15 жовтня 1999 р. № 91/241/129/236/565 “Про затвердження Інструкції про механізм справляння збору за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду”, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 15 листопада 1999 р. за № 785/4078.

За базу оподаткування необхідно брати обсяги платного відпуску деревини.

Розрахунок сум надходження плати за спеціальне використання лісових ресурсів проводиться за встановленою формою і за наступними показниками:

1. Ділова деревина.
2. Дров’яна деревина.
3. Хмиз.
4. Інші види лісового доходу.
5. Збір за спеціальне використання лісових ресурсів місцевого значення та користування ділянками лісового фонду для потреб мисливського господарства, культурно-оздоровчих, рекреаційних, спортивних і туристичних цілей та проведення науково-дослідних робіт.

При розрахунках необхідно зараховувати до суми збору за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду суми погашеної реструктуризованої заборгованості, здійсненої за станом на 31 березня 1997 р. відповідно до Закону України від 5 червня 1997 р. № 314 “Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків станом на 31 березня 1997 р.”. Надходження від збору за

спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду зменшується внаслідок переходу окремих суб'єктів малого підприємництва, які раніше були платниками даного збору, на сплату єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва. Згідно з Указом Президента України від 28 червня 1999 р. № 746 “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” вони не є платниками зборів за використанням природних ресурсів.

Прогнозування надходжень *плати за спеціальне використання водних ресурсів та збору за користування водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту* базується на основі постанови Кабінету Міністрів України від 18 травня 1999 р. № 836 “Про затвердження нормативів збору за спеціальне використання водних ресурсів та збору за користування водами для потреб гідроенергетики й водного транспорту” та наказу Міністерства фінансів, Державної податкової адміністрації, Міністерства економіки, Міністерства охорони навколишнього природного середовища та ядерної безпеки від 1 жовтня 1999 р. № 231/539/118/219 “Про затвердження Інструкції про порядок обчислення і справляння збору за спеціальне використання водних ресурсів та збору за користування водами для потреб гідроенергетики і водного транспорту”, який зареєстровано в Міністерстві юстиції 19 жовтня 1999 р. № 711/4004. За базу оподаткування беруться дані про обсяги використання води.

Розрахунок сум прогнозних надходжень плати за спеціальне використання водних ресурсів проводиться за спеціальною формою. Дані про обсяги використання води отримуються від органів Мінкоресурсів та Держводгоспу на місцях та у разі необхідності – безпосередньо від платників. Збір за спеціальне використання водних ресурсів обчислюється, виходячи з обсягів фактично використаної води з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання, установлених лімітів, нормативів збору та коефіцієнтів. При визначенні прогнозних показників надходжень збору за спеціальне використання водних ресурсів необхідно враховувати, що ряд платників збору перейдуть на сплату єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва згідно з Указом Президента України від 28 червня 1999 р. № 746 “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” та фіксованого сільськогосподарського податку, що зменшить базу оподаткування зазначеного виду платежу. Враховуючи специфіку справляння плати за воду з підприємств гідроенергетики, сума плати по цих підприємствах розраховується окремо за вищевикладеною схемою. При розрахунку кінцевої суми прогнозних над-

ходжень плати за воду у прогнозованому періоді необхідно врахувати сальдо перехідних платежів та надходження сум реструктуризованої податкової заборгованості по платі за воду.

Прогнозування надходжень *плати за користування надрами* для видобування корисних копалин здійснюється на підставі Кодексу України про надра, Закону України “Про державний бюджет України”, постанов Кабінету Міністрів від 12 вересня 1997 р. № 1014 “Про затвердження базових нормативів плати за користування надрами для видобування корисних копалин” (зі змінами і доповненнями) та від 7 березня 2000 р. № 456 “Про затвердження диференційованих нормативів плати за користування надрами для видобування підземних вод”, наказу Міністерства екології та природних ресурсів, Міністерства фінансів, Міністерства праці та соціальної політики, Державної податкової адміністрації від 13 червня 2000 р. № 51/128/307/128 “Про внесення змін та доповнень до Інструкції “Про порядок обчислення і справляння плати за користування надрами для видобування корисних копалин”, зареєстрованого в Міністерстві юстиції 3 липня 2000 р. № 383/4604.

Прогнозні показники надходжень по платі за користування надрами для видобування корисних копалин розраховуються, виходячи із сум нарахованого платежу (обсяги погашених у надрах балансових та позабалансових запасів корисних копалин або обсяги видобутих корисних копалин, перерахованих по ставках відповідно до постанов Кабінету Міністрів України: від 12 вересня 1997 р. № 1014 (зі змінами і доповненнями), від 7 березня 2000 р. № 456 з врахуванням коефіцієнтів та фактично сплачених сум, сум переплат та недоїмки). При визначенні прогнозних надходжень по платі за користування надрами для видобування підземної мінеральної води необхідно врахувати, що вищезазначена постанова Кабінету Міністрів України від 7 березня 2000 р. № 456 набрала чинності з 1 липня 2000 р. При визначенні прогнозних показників по платі за користування надрами для видобування урану, сировини ювелірної (дорогоцінне каміння), ювелірно-виробничої (напівдорогоцінне каміння), виробної (виробне каміння) та облицювальних матеріалів плата визначається, виходячи з вартості мінеральної сировини чи продукції її переробки. Для цього необхідно керуватися Методикою розрахунку платежів за користування надрами для видобування урану, сировини ювелірної (дорогоцінне каміння), ювелірно-виробничої (напівдорогоцінне каміння), виробної (виробне каміння) та облицювальних матеріалів, затвердженої спільним наказом Міністерства охорони навколишнього природного середовища

та ядерної безпеки, Державної податкової адміністрації, Міністерства праці та соціальної політики, Державного комітету по геології і використанню надр від 7 квітня 1999 р. № 79/187/51/57.

Також при визначенні прогнозних показників по платі за користування надрами (в частині місцевого бюджету) необхідно врахувати пільги, які надані місцевими органами влади у межах сум, що надходять до їх бюджетів (відповідно ст. 1 Закону України “Про систему оподаткування”). Розрахунок прогнозних надходжень плати за спеціальне використання надр проводиться за спеціальною формою.

Прогнозування надходжень до бюджету збору за геологорозвідувальні роботи здійснюється на підставі Кодексу України про надра, постанов Кабінету Міністрів України: від 12 грудня 1994 р. № 827 “Про затвердження переліків корисних копалин загальнодержавного та місцевого значення”, від 29 січня 1999 р. № 115 “Про затвердження Порядку встановлення нормативів відрахувань за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету, та його справляння” (зі змінами і доповненнями), наказу Комітету України з питань геології та використання надр, Державної податкової адміністрації, погодженого з Міністерством економіки та Міністерством фінансів від 23 червня 1999 р. № 105/309 “Про затвердження Інструкції “Про порядок справляння збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету”, які зареєстровано в Міністерстві юстиції 16 липня 1999 р. № 474/3767. Прогнозні показники надходжень до державного бюджету збору за геологорозвідувальні роботи розраховуються як сума надходжень за минулий рік по обсягах видобутку копалин (погашення запасів), перерахована по ставках постанови Кабінету Міністрів України № 115. При цьому необхідно врахувати ріст за видобуток корисних копалин (погашення запасів) на прогнозний рік, додати недоїмку та відняти суми переоплат та наданих платникам пільг. Розрахунок надходжень по збору за геологорозвідувальні роботи проводиться за спеціальною формою.

Прогнозування надходжень *фіксованого сільськогосподарського податку* здійснюється на підставі Закону України від 17 грудня 1998 р. № 320-XIV “Про фіксований сільськогосподарський податок”, постанови Кабінету Міністрів України від 23 квітня 1999 р. № 658 “Про затвердження Положення “Про порядок справляння та обліку фіксованого сільськогосподарського податку”, наказів Державної податкової адміністрації від 27 квітня 1999 р. № 230 “Про заходи щодо забезпечення виконання Закону України “Про фіксований сільськогосподарський податок” та від 19 травня 1999 р.

№ 267 “Про затвердження порядку податкового обліку фіксованого сільськогосподарського податку”. Розрахункова сума надходження фіксованого сільськогосподарського податку до бюджету визначається, виходячи з площі сільгоспугідь, їх грошової оцінки, проведеної станом на 1 липня 1995 р. відповідно до методики, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 23 березня 1995 р. № 213 “Про методику грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів”, ставок податку та встановленого ст.6 Закону України від 17 грудня 1998 р. № 320-XIV “Про фіксований сільськогосподарський податок” нормативу надходження до місцевого бюджету.

При прогнозуванні надходжень необхідно враховувати: динаміку зміни кількості платників податку, зміну площ сільськогосподарських угідь порівняно з попереднім роком та відміну підвищуючих коефіцієнтів при розрахунку цього податку для новостворених господарств – платників фіксованого сільськогосподарського податку; результати звірок з державним земельним кадастром про склад земельних ділянок та їх грошових оцінок та результати аналізу сплати у попередньому звітному періоді фіксованого сільськогосподарського податку у грошовій формі та у вигляді поставок сільськогосподарської продукції.

Розрахунок надходжень *місцевих податків і зборів* здійснюється на основі фактичних надходжень за ряд минулих періодів, даних про наявність платників, змін неоподаткованого мінімуму доходів громадян, ставок оподаткування. Для цього розробляються накопичувальні аналітичні таблиці довільної форми про динаміку надходжень за ряд минулих періодів, змін структури платників, індексу змін ставок оподаткування тощо. При визначенні бази оподаткування необхідно врахувати наступне:

- неоподатковуваний мінімум доходів громадян, відносно до якого встановлено граничні розміри місцевих податків і зборів, не змінювався з 1996 р.;
- середньоспискова чисельність штатних працівників спискового складу, що є об'єктом оподаткування комунального податку, з року в рік має тенденцію до зменшення;
- можливе зменшення кількості суб'єктів підприємницької діяльності – платників комунального податку та збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг у зв'язку з переходом на сплату єдиного податку (Указ Президента України “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” в редакції від 28 червня 1999 р. № 746/99);

- стан перегляду органами місцевого самоврядування ставок ринкового збору відповідно до Указу Президента України від 8 червня 1999 р. № 761 “Про впорядкування механізму сплати ринкового збору”.

Прогнозування *єдиного податку* для суб'єктів малого підприємництва здійснюється на підставі Указу Президента України від 3 липня 1998 р. № 727 “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” та Указу Президента України від 28 червня 1999 р. № 746/99 “Про внесення змін до Указу Президента України від 3 липня 1998 р. № 727 “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва”.

При визначенні прогнозних надходжень необхідно врахувати тенденцію до подальшого збільшення суб'єктів підприємницької діяльності, які переходять на спрощену систему оподаткування.

До факторів, які впливають на якість, прогнозування і планування податків і податкових платежів відносяться:

1. Відсутність методологічного забезпечення проектування дохідної частини державного і місцевих бюджетів, раціональної системи прогнозування і планування податкових надходжень. Незважаючи на майже десятирічний період існування української системи оподаткування, досі немає спеціальних методик та аналітичної бази планування і аналізу податкових надходжень до бюджету. Нині вихідним етапом розрахунків прогнозів надходжень податкових платежів до бюджету є планування на регіональному рівні за допомогою застарілого нормативно-статистичного методу, в основу якого покладені дані про податкові надходження у розрізі окремих джерел за минулий рік з врахуванням прогнозних індексів цін. Але для визначення оптимальних планових показників слід врахувати також їхні тенденції і загальні закономірності соціально-економічного розвитку суспільства, від яких, у першу чергу, залежить можливість виконання платниками своїх податкових зобов'язань. Тому на стадії аналітичної обробки та аналізу інформації, яка передувє безпосередньому розрахунку планових показників, треба використовувати дані не тільки офіційних органів, але й конкретних платників податків.

Як свідчить практика, вдосконалення потребує не тільки інформаційно-аналітична база, а й самі методи розрахунку планових показників та аналізу їх виконання. У процесі планово-аналітичної роботи повинні застосовуватися сучасніші методи, які виправдали себе у податковій практиці зарубіжних країн: кореляційно-регре-

сивні та багатофакторні моделі, теорія експертних оцінок, імітаційні методи і методи оптимізації планових рішень. Зазначені методи орієнтуються на застосування певних програмних заходів, тобто уніфікації і стандартизації податкової звітності та її показників.

2. Часта зміна окремих податкових законів, а також велика кількість поточних змін до законів з питань оподаткування. Особливо це стосується Закону України “Про податок на додану вартість” від 3 квітня 1997 р., до якого вже внесено 88 змін та доповнень.

3. Непередбачуваність законів України, якими надаються податкові пільги без компенсації втрачених доходів.

4. Непередбачуваність поведінки платників податків, які працюють в окремих галузях економіки: паливно-енергетичному та гірничо-металургійному комплексах, сільському господарстві, експортних напрямках, а часто і несприйняття запропонованих податкових рішень.

5. Залежність надходжень до бюджету від рівня податкової дисципліни і культури, а часто і від політичної ситуації.

6. Робота над проектуванням доходів бюджету не повинна ґрунтуватися тільки на макроекономічних показниках і потребі збалансування бюджету. Необхідно враховувати реальний стан сплати податків, можливість негрошових надходжень, вплив законодавчих рішень з питань оподаткування, особливо у територіальному плані.

7. Необхідно враховувати ряд важливих економічних чинників, які зовні за загальними показниками не спостерігаються, але відчутно знижують податковий потенціал держави. Це, насамперед, збитковість підприємств, динаміку якої відображено на рис. 4.2.2.

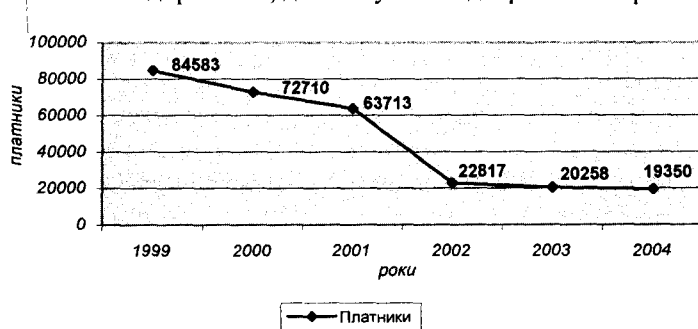


Рис. 4.2.2. Динаміка кількості збиткових підприємств за 1999-2002 рр.<sup>14</sup>

<sup>14</sup> Складено за даними ДПАУ.



Порівняно з 1999 р. кількість платників, які мають від'ємне значення об'єкта оподаткування (збитки) на 1.12.2002 р., зменшилась до 22818, що становить 4,5% кількості платників, які сплачують податок на прибуток. Проте сума від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток (збитки), що враховувалася у зменшення прибутку протягом останніх трьох років, постійно збільшується і зроста майже у 2,2 рази (з 3,5 млрд. грн. у 1999 р. до 7,7 млрд. грн. у 2004 р.).

Суперечливим є і питання про ефективність рішень щодо списання та реструктуризації податкової заборгованості. З однієї сторони, завдяки можливості отримувати відстрочку чи розстрочку сплати податкової заборгованості, а також задекларованих платежів до бюджетів до настання строків їх сплати платники можуть вільно користуватися власними коштами, уникнути реалізації майна, що перебуває у податковій заставі. Суб'єкти господарювання отримують можливість використовувати обігові кошти для розвитку і нормального функціонування виробництва.

До недоліків такого явища необхідно віднести наступне. Фактично сплачується тільки частка реструктуризованої суми і щорічно залишається непогашеною 25-30 відсотків суми реструктуризованої заборгованості, що збільшує недоїмку. Тобто до поточних податкових зобов'язань додаються реструктуризовані і заборгованість накопичується вже за цими загальними сумами.

Ці всі фактори призводять не лише до незадовільного наповнення бюджету, але і завдають суттєвої шкоди основоположним принципам, які становлять запоруку дієвості оподаткування. Порушуються принципи рівномірності, оскільки у кінцевому підсумку у програші залишаються законслухняні платники податків. Питання покращення фінансового стану платників податків при цьому залишаються невіршеними. Крім того, такі рішення ставлять податкоплатників у нерівні умови та провокують тенденції очікування реструктуризації та списання замість прагнення своєчасно виконати зобов'язання перед бюджетом. Адже з прийняттям та введенням в дію Закону України від 21 грудня 2000 р. № 2181-III "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" до кінця 2001 року з платників-боржників було списано податковий борг у сумі 14 879 млн. грн., у тому числі 6 934 млн. грн. (46,6 відсотків від загальної суми) податку на додану вартість, 1 868 млн. грн. (12,6 відсотків) податку на прибуток. Крім того, відстрочено та розстрочено 4773 млн. грн. інших податкових платежів. Таким чином, за досить короткий про-

міжок часу було амністовано податкового боргу на загальну суму понад 19,6 мільярдів гривень.

8. Удосконалення методів прогнозування і планування є вирішальним фактором, спроможним впливати на позитивне розв'язання проблеми неплатежів. Саме нереалістичність бюджетних параметрів поряд з широкою практикою внесення упродовж бюджетного року змін до системи оподаткування значною мірою формують підґрунтя подальшого виникнення неплатежів до бюджету. Доходи бюджету на кожен наступний рік затверджуються у більшому розмірі, ніж їх фактичне виконання у попередньому році. Фактичні макроекономічні показники (інфляція, ВВП, обсяги виробництва) на момент затвердження бюджету суттєво відрізняються від прогнозованих макроекономічних показників, взятих за основу при плануванні. Фактичний рівень доходів також свідчить про занадто нереальні цифри закладених до бюджету обсягів надходжень. Практика свідчить про методологічну слабкість процесу підготовки проекту Державного бюджету України, наявність надто оптимістичних підходів до визначення показників доходної частини бюджету, широке застосування хибного планування “від досягнутого”, неврахування суттєвих економічних чинників.

В умовах, що склалися нині в Україні, головною ланкою у системі державного фінансового прогнозування стали короткострокові прогнози. Такі пріоритети певною мірою відповідають і можливостям прогнозування, бо в умовах нестабільної економіки прийнята точність прогнозів не забезпечується. Відсутність державної концепції фінансового планування й прогнозування, їх чіткого розмежування ускладнює не лише наукове обґрунтування процесів фінансового і податкового планування й прогнозування, а й їхню практичну реалізацію.

Таким чином, одним з основних недоліків існуючої податкової системи є відсутність комплексного аналізу і прогнозування податкових надходжень. Передусім, для формування короткострокових і довгострокових прогнозів надходжень податків по видах та рівнях бюджетної системи необхідно забезпечити аналіз динаміки податкової бази на основі обліку темпів інфляції в державі та регіонах, очікуваної динаміки виробництва та товарообігу, зміни дебіторської та кредиторської заборгованості, оцінки платоспроможності та фінансового капіталу тощо. Необхідно оцінювати вплив одних податків на інші. Необхідно вводити нові податки, виходячи із принципів комплексної оцінки загального фіскального ефекту з урахуванням соціально-економічних факторів розвитку економіки.

Врахування історичного досвіду неможливості точного прогнозування в довгостроковому періоді негативних наслідків в радикальній зміні політики оподаткування підтверджує необхідність послідовного вдосконалення податкового процесу на базі розробки науково обґрунтованих підходів і критеріїв до його розвитку. При цьому важливо визначити вплив оподаткування на динаміку рівня виробничих сил і на цій основі розробляти фундаментальні принципи вдосконалення системи оподаткування в державі.

Провівши моніторинг основних складових податкового менеджменту, слід наголосити, що податкове планування і прогнозування, як складова частина державного податкового менеджменту, повинно базуватись на результатах наукових і аналітичних даних, які одержуються з різних джерел, що ґрунтуються на виконанні як поточних податкових зобов'язань, так і прогнозних даних розвитку підприємств, галузей, економіки держави в цілому. Податкове прогнозування є складовою частиною державного податкового менеджменту. Об'єктом прогнозування при цьому виступають обсяги податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів.

У податковій роботі прогнозування застосовується порівняно недавно, тому більша частина методології розрахунків перебуває в не доопрацьованому стані.

Для системного вдосконалення податкового планування і прогнозування органам виконавчої влади перш за все потрібно розробити єдину методологію прогнозування та планування податкових поступлень до бюджету, яка повинна ґрунтуватись на наступних ключових принципах:

- системності й комплексності ;
- збалансованості й узгодженості;
- науково-методологічної обґрунтованості й практичної спрямованості;
- варіантності, яка б ґрунтувалася на формуванні та розрахунку річних гіпотетичних сценаріїв розвитку, виходячи із соціально-економічної ситуації й перспективних цілей.

#### **4.3. ПОДАТКОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ЯК СКЛADOVA ЧАСТИНА ДЕРЖАВНОГО ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ**

Ринкова економіка з усіма відомими моделями господарювання характеризується своєю соціальною орієнтацією, що доповнюється

державним регулюванням і, зокрема, податковим регулюванням як складовою податкового менеджменту.

Регулювання пояснюється як приведення до певної упорядкованості – різновид управлінської функції в податковому менеджменті, що здійснюється через підтримку стабільності в системі оподаткування або введені деяких змін, що характеризують управлінський процес.

Податкове регулювання – це один з наймобільніших елементів податкового механізму і сфери державного податкового менеджменту. Стержень податкового регулювання складає система економічних засобів оперативного втручання в хід виконання податкових зобов'язань.

Завдання податкового регулювання визначені властивою податкам як економічній категорії регулюючою функцією, що має значний вплив на ефективність здійснюваних заходів системи оподаткування. У свою чергу податкове регулювання розглядається і як сукупність заходів, що здійснюються через наявність певних регулятивних механізмів, які закладені в структурі окремого податку, та завдань, що перед ним ставляться.

Оптимальне податкове регулювання – один з наймобільніших елементів податкового менеджменту, стержень якого складає система економічних мір оперативного втручання в хід виконання податкових зобов'язань. Методи податкового регулювання є складовим елементом науково обгрунтованої податкової концепції, що приймає характер законодавчої норми, обов'язкової для виконання. Податкове регулювання є найскладнішою конструкцією податкових правовідносин, оскільки в ньому стикаються економічні інтереси в такій точці дотику, спрогнозувати яку доволі складно. Побудова раціональної податкової системи залежить від економічно обгрунтованої її внутрішньої структури і, передусім, від розміру податкових ставок, градація яких представляє собою важливу частину системи податкового регулювання.

Податки – найефективніший інструмент непрямого регулювання економічних процесів. Державне регулювання економіки через використання податкових важелів повинно бути спрямоване на забезпечення й підтримку збалансованого економічного зростання, ефективне використання ресурсів, стимулювання підприємницької діяльності.

Оптимізація – це процес приведення податкового менеджменту в оптимальне, потенційно ефективне становище. Проблема оптимізації податкового менеджменту – настройка податкових

інструментів впливу на розв'язання тих чи інших завдань – на практиці виникає доволі часто. Неможливо вважати податковий менеджмент ефективним, якщо на протязі тривалого періоду часу він залишається без значних змін, діючи при цьому в оптимальному режимі.

Як не залишається незмінним середовище, в якому функціонує податковий менеджмент, так і останній не може залишатися у вигляді сталої конструкції. Податкові важелі і стимули, власне, й застосовуються з метою зміни ситуації, що склалася в той чи інший період часу. Своєчасний і оптимальний набір засобів дозволяє зламати розвиток негативних тенденцій і активізувати бажані для суспільного розвитку процеси в найкоротші терміни. При досягненні цієї мети вплив попередніх податкових інструментів може виявитися не лише неефективним, але й небезпечним.

Принципові підходи до регулювання податкових правовідносин у багатьох державах обумовлені основним податковим законом – Податковим кодексом, збірником правил фінансового регулювання, а також законодавством, яке регулює правові відносини суб'єктів господарювання майнового характеру, зовнішньоекономічну діяльність і торгівлю.

Податкове регулювання – надзвичайно складна й важлива конструкція податкових правовідносин, оскільки в ньому перехреснюються економічні інтереси в тій точці стикування, спрогнозувати яку досить важко.

Зміст і мета податкового регулювання визначені регулюючою функцією системи оподаткування. Отже, цей процес об'єктивно необхідний, і його результат залежить від адекватності застосовуваних методів стану реальної економіки. Використання методів податкового регулювання пов'язано з рядом протиріч, що впливають із фіскальних традицій оподаткування. Тому з економіко-правових і технічних позицій максимальна реалізація регулюючих можливостей податку як такого – завдання вкрай складне. Ще більш ускладнене податкове регулювання в умовах економічної кризи. В Україні податкове регулювання доходів бюджету здійснювалося різними методами та способами, переслідуючи мету збалансувати доходи й витрати бюджетів. Методи податкового регулювання є основним елементом науково обґрунтованої податкової концепції держави. Початкова умова у виборі методів податкового регулювання повинна бути одна: імперативне втручання в хід фінансово-господарських процесів повинно бути економічно обґрунтованим.

Розходження методів та способів податкового регулювання визначені властивостями конкретного податку, а також завданнями, що стоять перед авторами бюджету. Механізм податкового регулювання представлений на рис. 4.3.1.

Податкові канікули – це звільнення від сплати окремих податків, зборів і обов’язкових платежів суб’єктів підприємницької діяльності на певний термін з метою залучення інвестицій (в т.ч. й іноземних) у розвиток пріоритетних галузей економіки, зменшення податкового навантаження і т.д.

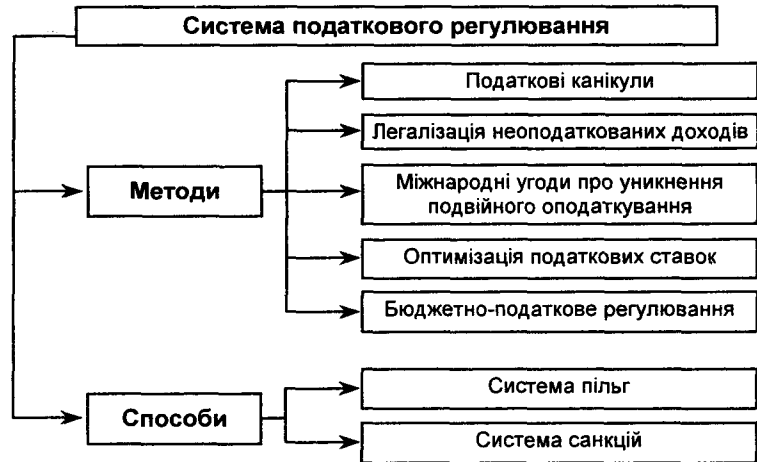


Рис. 4.3.1. Система податкового регулювання – елемент податкового механізму

За даними ДПА України в Україні зареєстровано 30 мільйонів платників податків – юридичних і фізичних осіб. При цьому 9 тисяч платників податків забезпечують 80 відсотків податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів. Саме це дає підстави стверджувати про доцільність використання податкових канікул для малого бізнесу, адже адміністрування малих платників неефективне. Потрібно заохочувати це бізнес-середовище з огляду на перспективи його зростання.

Ще один надзвичайно важливий напрям оздоровлення економіки – покінчити з антисоціальною практикою, коли окремі особи заробляють мільйони, а податків сплачують копійки. Безкарність таких дій дезорганізує все суспільство. Тому актуальним є закріплення на законодавчому рівні нових, ефективніших методів боротьби з тіньовою економікою. Зокрема, наша принципова позиція –

амністія капіталів некримінального походження водночас з введенням декларування великих витрат.

Міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування – це угоди, які укладаються між країнами з метою уникнення оподаткування одного і того ж об'єкта ідентичними або аналогічними податками.

Найбільш перспективним методом податкового регулювання вважається інвестиційний податковий кредит. Надання такого кредиту не змінює принципів основ оподаткування й у той самий час дозволяє оперативнo коректувати інвестиційні процеси. Успішне використання податкових кредитів для створення сприятливого інвестиційного клімату визначено збалансованим бюджетом держави, досконалістю методичних основ законодавчих актів, що регламентують практику застосування таких кредитів. В Україні ці проблеми не були вирішені. Не був створений механізм правового забезпечення умов договорів про надання інвестиційного податкового кредиту. Експерти думають, що податковий кредит і будь-які інші податкові преференції повинні надаватися в першу чергу для експортних виробництв і під соціально орієнтовані інвестиційні програми держави. Така спрямованість методів податкового стимулювання ще в більшій мірі вимагає наявності спеціальних правових гарантій для їхньої практичної реалізації з боку центральної влади. Причому ці гарантії повинні носити довгостроковий і стійкий характер.

Українська практика застосування інвестиційного податкового кредиту не одержує широкого розповсюдження не тільки через бюджетну кризу, але і через відсутність раціональних державних інвестиційних програм, виконання яких можливо й у межах наявних фінансових ресурсів у бюджеті. Напрямок інвестицій, по якому надається податковий кредит (виробництво устаткування для проведення науково-дослідних, дослідно-конструкторських і дослідно-експериментальних розробок, промислові роботи й технічні інформаційні системи), слабо узгоджується з можливостями адресата даного кредиту – підприємств малого й середнього бізнесу.

У сфері податкового регулювання економіки (темів та рівня розвитку продуктивних сил, інвестиційних процесів тощо) особливе значення має оптимізація податкових ставок. Теоретичний зміст даного процесу полягає в досягненні відносної рівності між податковими функціями: фіскальною і регулюючою. На практиці їх паритет є дуже важливим.

Побудова раціональної податкової системи залежить від економічно обумовленої її внутрішньої структури і, передусім, від розміру податкових ставок. Градація податкових ставок представляє собою важливу частину податкового регулювання. Розрахунок оптимального рівня податкових ставок – процес надзвичайно складний і трудомісткий. Тут, перш за все, необхідним є економічне обґрунтування з метою оптимізації державних видатків через бюджети всіх рівнів, приведення їх у відповідність до можливостей реальної економіки, викорінення інфляційної складової при розрахунках валового внутрішнього продукту, емісійних методів збільшення доходів бюджету тощо, що приводить до штучного росту показників валового внутрішнього продукту і затягує в обіг номінально існуючу грошову масу. Крім того, недостатнім є знаходження лише оптимальної ставки того чи іншого виду податку. При цьому необхідно побудувати взаємопов'язану систему податкових ставок (при зміні однієї ставки податку відповідним чином повинні змінюватися й інші). Прибутковість капіталу визначається не тільки ставкою оподаткування, але і методикою обрахування бази оподаткування (наприклад, порядок нарахування амортизації, правила обліку запасів, віднесення певних витрат на витрати виробництва тощо).

Знаходження оптимального розміру податкових ставок є процесом складним і суперечливим, але життєво необхідним для обґрунтування бюджетно-податкової політики держави.

Що стосується підвищення податкових ставок, то згідно з теорією американського економіста Артура Лаффера, по мірі зростання податків, тобто норми оподаткування, податкова база стає більш еластичною, що якраз і зумовлює, починаючи з певного рівня висоти оподаткування, зменшення надходжень до бюджету за рахунок скорочення податкової бази й ухилення від сплати податків.

Але одночасно з цим дослідження перехідних економік у багатьох країнах не підтверджують чітко окресленої негативної залежності між зміною ВВП та рівнем податків. Економіку держав, які справляють вищі податки, характеризують значні і сталі темпи зростання. Це пов'язано з більшими можливостями державного інвестування у ті сфери (науково-технічний прогрес, людський потенціал), які, власне, забезпечують поступ економіки.

Природно, що із зменшенням податків у суб'єктів підприємницької діяльності залишається більше коштів, які можуть прямо чи опосередковано (через зростання платоспроможного попиту) сприяти розвиткові виробництва, а отже, і збільшенню у подаль-



шому доходів бюджету. Але динаміку виробництва та надходжень до бюджету визначають значно більше факторів. Світовий досвід переконує, що без паралельного вирішення ряду інших економічних проблем зниження податків не обов'язково приведе до нарощування сукупного попиту, оскільки не гарантує розвитку виробництва, а тим більше одразу після вжиття цього заходу. Тому необхідним є комплексний підхід, що враховує відносні переваги чи недоліки зміни як обсягів податкових надходжень, так і державних витрат, фінансованих за рахунок останніх.

Методи податкового регулювання займають особливе місце в системі податкового регулювання, оскільки вони можуть здійснюватись як за рахунок особливих пільг регіонам, так і за рахунок застосування санкційних мір, які встановлюють жорсткіший бюджетно-податковий режим.

Відведення особливого місця в системі податкового регулювання методам бюджетно-податкового регулювання пояснюється їх методичними властивостями. За допомогою бюджетних трансфертів, субсидій, субвенцій, дотацій, урядових бюджетних позичок та інших методів регулювання досягається баланс між доходами і видатками регіональних бюджетів. Ці методи відносяться вже до сфери бюджетного фінансування, тобто до видатків держави. Визначену трансформацію перетерпів метод відсоткових відрахувань від доходів (податків) вищестоящого бюджету з уведенням у практику міжбюджетних відносин трансфертного регулювання. Слово "трансферт" походить від лат. *transfere* – переносу, переміщую. Трансферт являє собою адресну фінансову допомогу регіонам, що потребують централізованого поповнення доходної бази. Практично це ті ж відсоткові відрахування від регулюючих доходів (податків), відмінності лише в тім, що трансферні відрахування відрізняються від законодавчо обумовлених податків і концентруються в спеціальному фонді фінансової підтримки регіонів. Кардинальних методологічних змін у змісті процесу податкового регулювання й методах його практичного здійснення не відбулося. Вибір регіону реципієнта в більшості випадків суб'єктивне явище (лобіювання інтересів у парламенті).

Державна економічна, в тому числі і податкова, політика повинна бути направлена на вирівнювання економічних умов розвитку територій не за рахунок фінансових вливань, а шляхом надання їм можливостей самостійно організовувати і використовувати наявний економічний потенціал.

Економічна свобода для ефективного розвитку регіональних економік – це, перш за все, економічна свобода підприємницької діяльності на їх територіях. Даній меті повинна служити як вся система методів податкового регулювання економіки, так і кожен метод зокрема.

Умови зміни суспільно-політичної, а в зв'язку з цим і фінансово-господарської орієнтації перешкоджають ефективному застосуванню здебільшого економічних засобів регулювання, які відповідають ринковим законам. Тому українська система податкового регулювання містить такі специфічні засоби як взаємозаліки податкової заборгованості, податкову амністію, списання та розстрочення податкового боргу, розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань. Всі ці тимчасові заходи не вирішують проблем бюджетно-податкового регулювання, тому у міру розвитку і стабілізації економіки вони не повинні застосовуватись.

У залежності від мети і завдань застосування методів податкового регулювання, вони реалізуються за допомогою:

- податкових пільг;
- податкових санкцій.

Оптимальне сполучення цих підсистем забезпечує гнучкість оподаткування і у кінцевому рахунку результативність податкової політики. Поточні коректування податкової техніки впливають на розвиток економічної кон'юнктури. Податкове стимулювання інвестиційних процесів, зовнішньоекономічної діяльності може позитивно вплинути на всю структуру господарського комплексу країни.

Необхідність поточних податкових коректувань через систему пільг і санкцій диктується динамічним характером виробничих процесів. Економічні реалії, що склалися на момент законодавчого прийняття оновленої податкової техніки, можуть істотно відрізнятися від тих, котрі складуться до кінця фінансового року. Враховувати цю рухливість економіко-соціальних і суспільно-політичних відносин і покликана сукупність заходів податкового регулювання.

Світова податкова практика виробила цілий комплекс принципів організації системи податкового стимулювання.

Основними серед них є наступні:

- застосування податкових пільг не повинно носити вибіркового характеру в залежності від форми власності, виду діяльності, суб'єктивної оцінки їх важливості лобістськими угрупованнями в парламенті;
- податковому пільгуванню не властиві економічне спонукання і обов'язковість застосування;

- податковим пільгам, внаслідок їх внутрішньої природи, не властивий суто адміністративний метод застосування;
- застосування податкових пільг не повинно приносити збитки ні доходам бюджету, ні корпоративним та особистим інтересам платників;
- порядок формування пільгового податкового портфеля визначається на загальнодержавному рівні, затверджується в законодавчому порядку на центральному рівні;
- на місцевому рівні застосування пільг не виходить за рамки, визначені державними законами.

Таким чином, податкове регулювання, яке здійснюється через економічно обґрунтовану систему пільг, представляє собою взаємообумовлений комплекс податкових стратегічних дій, які компенсують фінансові втрати при випуску нової і конкурентноспроможної продукції, модернізації технологічних процесів, які покликані зміцнювати основи малого, середнього та великого бізнесу.

Податкові пільги – це форма практичної реалізації регулюючої функції податків. Одночасно зі зміною маси податкових нарахувань, маніпуляцією способами й формами обкладення, диференціацією ставок податків, зміною сфери їх розповсюдження податкове пільгування є одним із основних інструментів проведення податкової політики і методів державного податкового регулювання.

Податкові пільги згідно з основами податкового права – це надання переваги, часткове або повне звільнення від виконання встановлених правил, обов'язків або полегшення умов їх виконання.

В економічній літературі зустрічається визначення, згідно з якими податкові пільги – це право суб'єкта господарювання (юридичної або фізичної особи), передбачене чинним законодавством, на повне або часткове звільнення від оподаткування. Пільги відображають соціальну суть податків, спрямованість податкової політики держави.

Податкові пільги є одним з елементів податкової політики й переслідують як економічну, так і соціальну мету. Використовуючи податкові пільги, держава регулює певні економічні процеси й забезпечує соціальний захист окремих видів діяльності та груп населення. В умовах ринкових відносин податкові пільги виступають необхідною передумовою для активного використання всіх податкових інструментів з метою економічного і правового регулювання соціальних процесів, стимулювання розвитку виробництва тощо.

Пільги в оподаткуванні юридичних осіб є складовою частиною бюджетної політики, але при цьому обсяги таких пільг не врахову-

вались ні у дохідній, ні у видатковій частинах бюджету, і донедавна обсяги таких пільг були просто невідомі й при визначенні податкового тиску не враховувались. Крім того, відповідальності за нецільове використання коштів, отриманих у результаті використання пільг, не передбачено.

Податкові пільги можна класифікувати за наступними напрямками:

- податкові пільги у вигляді зниження податкових ставок для окремих галузей і видів діяльності;
- податкові пільги у вигляді звільнення від сплати податків окремих категорій підприємств;
- податкові пільги у вигляді звільнення від сплати податку окремих видів господарських операцій і продукції, робіт і послуг;
- податкові пільги, які враховують регіональні відмінності у системах оподаткування.

Системний облік пільг в оподаткуванні був запроваджений ДПА України, починаючи з 1997 року (Постанова ВР України від 12.07.1996 р. № 327, наказ Міністерства статистики України від 23.12.1998 р. № 376, розпорядження ДПА України від 23.01.1997 р. № 13-р, від 25.03.1997 р. № 49-р, від 25.04.1997 р. № 73-р).

Державна податкова адміністрація не уповноважена встановлювати пільги в оподаткуванні, вони встановлюються Верховною Радою України. Завданням державної податкової служби є контроль за дотриманням платниками податкового законодавства, обґрунтованістю користування пільгами.

У 1997 році кожний шостий платник (116 тисяч з 652) одержав пільги загальною сумою 19,7 млрд. грн. при зібраних доходах 23,5 млрд. грн. З 1998 року тенденція ще більше загострилася: у I півріччі 2000 року надано пільг на суму 20,3 млрд. грн., при 13,5 млрд. грн. надходжень; а вже у першому півріччі 2001 року платники податків задекларували пільги на суму 23,9 млрд. грн. На кожен гривню сплачених податків платники одержали податкові пільги на суму 1 грн. 42 коп. У 2002 році загальна сума надходжень склала 40,6 млрд. грн., а сума пільг 56,3 млрд. грн.

Для конкретних платників кожна гривня з цих коштів – пільги і реальне зниження податкового тиску.

Але якщо у 1997 році обсяг реальних втрат бюджету внаслідок застосування пільг в оподаткуванні складав 5,8 млрд. грн., або чверть до суми наданих пільг (19,7 млрд. грн.), то у 1998 році – вже 14,7 млрд. грн., або майже половину (29,8 млрд. грн.), а у першому півріччі 2000 року втрати склали 13,3 млрд. грн., або

65,5 відсотки від суми наданих пільг (20,3 млрд. грн.). Така динаміка реальних втрат бюджету зумовлена, передусім, зростанням обсягів пільгових експортних операцій. У 2002 році структура реальних втрат бюджету у розрізі податків виглядала наступним чином: податок на додану вартість – 79,8%, або 25473,5 млн. грн.; податок на прибуток – 16,7%, або 5326,4 млн. грн.; акцизний збір – 0,3%, або 92,6 млн. грн.; плата за землю – 3,2%, або 1023,4 млн. грн.; інші податки, збори (обов'язкові платежі) – 0,1%, або 18,3 млн. грн.

Таблиця 4.3.1.

**Структура надання податкових пільг юридичним особам за видами податків в Україні (у % від загального обсягу надходжень)<sup>15</sup>**

Вид податку	2001 р.	2002 р.	2003 р.	2004 р.
Податок на додану вартість	81,14	82,8	85	87,2
Податок на прибуток	11,1	10	8,2	5,6
Акцизний збір	4,2	4,4	4,6	5,2
Плата за землю	5,2	2,3	2,2	2
Інші податки	0,8	0,5	0,03	0,03

Відношення наданих податкових пільг юридичним особам до загального обсягу надходжень відображена в табл. 4.3.1.

Зростання обсягів пільг різко обмежує базу оподаткування, але дозволяє послабити податковий тиск на платника.

За даними ДПА України податковий тиск знизився з 61,3 відсотка у 1998 році до 57,5 відсотка у 1999 році та до 50,4 відсотка у першому півріччі 2000 року. З 1997 року по перше півріччя 2000 року суми пільг склали 109,5 млрд. грн. У 2002 році сума пільг у зведеному бюджеті склала 56,3 млрд. грн., а у державному бюджеті – 54,1 млрд. грн.

Найвагоміші суми пільг по всіх податках у 2002 році надано платникам регіонів, де забезпечуються найбільші суми надходжень до бюджету: м. Києва (26,2% загальної суми), Дніпропетровської області – 19,7%, Донецької – 12,8%, Запорізької – 5,1%, Одеської – 5,4%.

Основні обсяги пільг надаються за рахунок Державного бюджету – 94,2 відсотка загальної суми пільг та за рахунок місцевих бюджетів – 5,8 відсотка.

Співвідношення чисельності пільговиків до загальної кількості платників податків та сум одержаних пільг до сум фактичних надходжень свідчать про нерівномірне користування пільгами.

<sup>15</sup> Розроблено автором за даними ДПАУ.

Наприклад, по ПДВ пільгами користувались 12 відсотків зареєстрованих платників податку, але обсяг пільг майже у 6 разів перевищує суми фактичних надходжень по ПДВ; по акцизному збору такі співвідношення склали 11,9 відсотка та 90,1 відсотка; по податку на прибуток – 5 та 75,8 відсотка; по платі за землю – 13,3 відсотка та 94,2 відсотка. Найвагомими у сумі залишаються пільги платникам по податку на додану вартість – 83,1% у структурі пільг у 2002 році, або 46772,4 млн. грн. Структура наданих податкових пільг у 2004 році відображена на рисунку 4.3.2.

Тенденція до розширення системи пільг з ПДВ обумовлена двома групами чинників. До першої групи слід віднести чинники, пов'язані з особливостями цього податку взагалі і його справляння в Україні зокрема, які полягають у тому, що ПДВ як універсальний акциз справляється з усіх видів товарів, робіт, послуг. До того ж серед них є такі, що задовольняють життєво необхідні потреби громадян і мають обкладатися внаслідок цього на пільгових засадах. Оскільки ж ПДВ в Україні справляється за двома ставками, можливості вибору видів пільг є обмеженими.

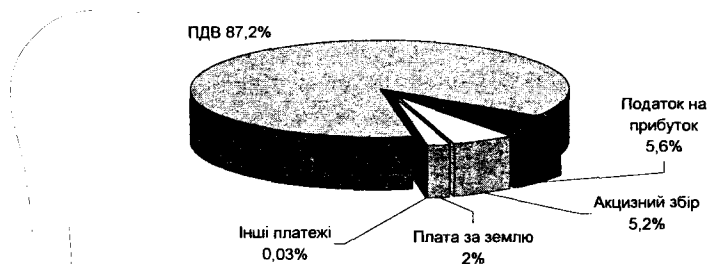


Рис. 4.3.2. Структура наданих податкових пільг в Україні у 2004 році<sup>16</sup>

В більшості розвинутих і постсоціалістичних країн, окрім стандартної і нульової, застосовуються й інші пільгові ставки податку, використання яких дозволяє проводити регулюючу податкову політику і в той же час зменшувати втрати бюджету, на відміну від ситуації, коли товар звільняється від ПДВ чи оподатковується за нульовою ставкою. Таким чином, застосування різних ставок податку створює можливості обмеженого використання такої пільги як звільнення операцій від ПДВ. До другої групи слід віднести чинники суто суб'єктивного характеру, пов'язані з любю-

<sup>16</sup> Розроблено автором за даними ДПАУ.

ванням в парламенті певних галузевих, регіональних, групових, індивідуальних інтересів.

Якщо під впливом першої групи чинників податкові пільги надаються тим виробникам чи споживачам, які об'єктивно потребують державної підтримки (підприємства, що засновані організаціями інвалідів, на яких не менше 50% працюючих становлять інваліди; наукові установи та наукові організації, внесені до державного реєстру наукових організацій, яким надається підтримка держави; споживачі вітчизняних продуктів дитячого харчування, лікарських засобів тощо) або стимулювання яких дозволяє розв'язати значні соціально-економічні проблеми і є важливим з позицій реалізації суспільних інтересів, то друга група чинників породжує пільги, від яких отримують зиск переважно окремі групи та індивіди, що завдяки цим пільгам зміцнюють свої позиції у конкурентній боротьбі. Серед останніх варто назвати пільги спільним підприємствам, суб'єктам господарювання спеціальних та експериментальних економічних зон, звільнення від оподаткування операцій з надання послуг по збиранню та заготівлі окремих видів відходів як вторинної сировини тощо.

Податок на додану вартість використовується практично у всіх країнах Європи та деяких країнах Азії. Але стосовно розвинутих країн, або країн, що наблизились до них за рівнем розвитку, можна сказати, що там оподаткування доданої вартості ліберальніше, аніж в Україні. Менш відчутним є тиск на платника, натомість більш суттєвим є регулюючий вплив. Скажімо, базою оподаткування ПДВ у Великобританії є вартість, додана на кожній стадії виробництва й реалізації товарів (робіт, послуг). Її також визначають як різницю між сумами виручки та вартістю закупок у постачальників. Але суттєва відмінність проглядається вже у рівні ставки – у Великобританії вона складає 17,5%, а це вже означає значно менший тиск на платника. Стосовно регулюючого впливу, то у Великобританії, на відміну від України, наприклад, звільнені від оподаткування продовольчі товари та транспортні послуги. Звільнення продовольчих товарів означає значне розширення сукупного попиту за рахунок сімей із середнім та малим статком, а значить і розширення сукупного національного виробництва. Звільнення ж транспортних послуг стимулює розвиток інфраструктури виробництва, що скорочує терміни обороту обігових коштів підприємств та слугує скорішому розширенню відтворення.

У Франції діють чотири ставки ПДВ – основна 18,6%, підвищена 22% (застосовується до оборотів з реалізації автомобілів,

кіно-фототоварів, алкогольних виробів, тютюнових виробів, парфумів, хутра та інших предметів розкоші. До недавнього часу підвищена ставка була встановлена в розмірі 33,33%), знижені ставки – 7% (застосовується щодо реалізації товарів культурного вжитку) та 5,5% (щодо товарів першої необхідності – продуктів харчування, окрім шоколаду та алкогольних напоїв; продукції сільського господарства; медикаментів; житла; транспорту; туристичних та готельних послуг; вантажних та пасажирський перевезень; обідів для працівників підприємств). Якщо платник податку отримує доходи від здачі в оренду приміщень для економічної діяльності, від фінансової та банківської справи, літературної, артистичної та спортивної діяльності, муніципального господарства, він може обрати: платити ПДВ чи прибутковий податок. Така градація ставок та існування “механізму вибору” свідчить про досить потужний регулюючий механізм.

У Німеччині основна ставка ПДВ – 15%. Діє також знижена ставка – 7% щодо оборотів з реалізації продовольчих товарів та книжково-журнальної продукції. Але відносно продовольчих товарів ця ставка не поширюється на обороти кафе й ресторанів. Виключаються з оподаткування послуги пошти, банків, страхових компаній, деяких соціальних і культурних установ.

Італійська система також передбачає використання кількох ставок: звичайної – 19% та ставок зі скидкою – 13,9% і 4%. Знижені ставки використовуються для оподаткування продовольчих товарів, газет, журналів. Звільняються від сплати цього податку експортні операції, надання міжнародних послуг, операції по страхуванню, надання кредиту, розповсюдження акцій та облігацій, витрати на методичне забезпечення, освіту, культуру, поштові послуги.

В Іспанії ПДВ стягується за ставкою 16% і також існують знижені ставки: 7% (для продовольчих товарів, культурних і спортивних заходів, готельних і транспортних послуг), 4% (для продуктів першої необхідності – хліб, молоко, яйця, зерно, фрукти, овочі, ліки, книги, газети, муніципальне житло). У Греції більшість товарів та послуг оподатковується ПДВ за ставкою 18%. Аналогічно існують знижені ставки: 4% – на предмети культурного вжитку (газетно-журнальна продукція, театральні квитки) і 8% – на товари першої необхідності (продукти харчування, лікарські препарати, транспортні перевезення, готельні послуги).

У Китаї основною ставкою ПДВ є 17%. Знижена ставка – 13% – застосовується щодо товарів першої необхідності, сільськогосподарської продукції, комунальних послуг.



У Нідерландах понижені ставки встановлюються на безалкогольні напої, послуги готельного господарства, деякі види комерційної діяльності, банківські операції. В Австрії знижені ставки діють при наймі нерухомості. У Люксембурзі – знижена ставка встановлюється при постачанні природного газу, електроенергії.

Таким чином, названим країнам при оподаткуванні доданої вартості притаманні такі характерні риси:

- нижчий рівень ставок, що забезпечує менший тиск на платників;
- диференціація ставок та ширше застосування пільг, що робить більш дієвим регулюючий та стимулюючий механізми.

В Україні частка пільг по податку на прибуток складає в загальному обсязі пільг 9,5%, або 5326,4 млн. грн. Широке використання податкових пільг щодо податку на прибуток на різних етапах становлення податкової системи не є однаково ефективним. Так, у перші роки функціонування економіки незалежної України, неефективність застосування пільг по податку на прибуток пояснювалась наступними причинами:

- 1) посиленням інфляції, яка призвела до різкого зростання цін на машини, обладнання, що унеможливило використання прибутку підприємств на реконструкцію і модернізацію активної частини основних засобів, освоєння нових технологій і видів продукції;
- 2) трансформацією відносин власності, яка, з одного боку, породжувала непевність щодо майбутніх суб'єктів привласнення і обумовлену цим незацікавленість у підвищенні якості та відповідно вартості об'єктів привласнення; з іншого боку, ще не призвела до появи ефективного власника, зацікавленого у значених змінах матеріальної бази виробництва;
- 3) неефективністю податкових пільг в період становлення податкової системи з тих причин, які обумовлюють також неефективність диференціації ставок податку на прибуток підприємств.

Необхідність існування пільг в оподаткуванні прибутку у сьогоденних умовах зумовлена наступними чинниками:

1. В умовах економічної кризи, нерозвиненості механізму ринкового саморегулювання заходи цілеспрямованого впливу держави на процес відтворення капіталу і НТП є об'єктивно необхідними.
2. У практиці господарювання розрізняють стимулюючі і протекціоністські податкові пільги. Якщо перші надаються тільки за умов здійснення підприємством тих видів діяльності, які є важливими з позицій суспільного розвитку чи цільового використання прибутку, то надання других є, як правило, наслідком

лобіювання інтересів певних кіл підприємців. Воно призводить лише до підсилення нерівномірності розподілу податкового тягара, зменшення надходжень до бюджету, не позначаючись на інвестиційному процесі, результатах розвитку виробництва.

3. Досвід розвинутих країн свідчить про широке використання ними стимулюючих податкових пільг.

Таким чином, стимулюючі податкові пільги є важливим інструментом державного регулювання економіки.

У різних країнах світу ставки податку на прибуток (або його аналогу – прибуткового податку з юридичних осіб) коливаються від 10% (у Швейцарії) до 53% (в Італії). В середньому ставки цього податку, наприклад у країнах Європи, складають приблизно 36%.

Принципово розрахунок цього податку однаковий для більшості країн, але з метою виконання стимулюючої функції в різних країнах встановлюються різні пільги. У США до валових витрат відносять всі 100% дивідендів на цінні папери, які знаходяться в повній власності місцевих органів влади. Встановлюються пільги при проведенні прискореної амортизації, при витратах на науково-дослідні та інноваційні заходи. Знижена ставка податку встановлюється в тих випадках, коли компанія застосовує обладнання, яке працює на альтернативних видах енергії (наприклад, сонячній, енергії вітру). При цьому може надаватись пільговий кредит.

США посилюють регулюючий вплив федерального податку на прибуток корпорацій шляхом його ступінчатого стягнення. Основна ставка – 34%. Але за перших 50 тисяч доларів прибутку сплачується 15% податку, за наступних 25 тисяч доларів – 25%, за залишок поверх зазначених сум – 34%. Це особливо здійснює сприятливий вплив на підприємства малого бізнесу та слугує протидією надмірній концентрації виробництва і його монополізації. Крім того, у цій країні корпораціям дозволяється зменшувати податок на прибуток у розмірі 20% приросту затрат на науково-дослідні і дослідно-конструкторські роботи і 20% затрат на фінансування програм фундаментальних наукових досліджень, що здійснюються за договорами з університетами. Надається також інвестиційний податковий кредит у розмірі 6-10% загальної вартості інвестицій в устаткування.

У Канаді сплата податку на прибуток здійснюється у федеральний та провінційний бюджети по відповідних ставках. У цій країні застосовуються, головним чином, наступні пільги:

- надається цільовий інвестиційний кредит;
- податковий кредит на науково-дослідні та конструкторські роботи визначається на рівні 10-25% капітальних і поточних

витрат на НДДКР залежно від масштабу корпорації та її територіального розміщення;

- прискорена амортизація та інші.

Особлива увага приділяється розвитку сільського господарства, рибної промисловості. Це стосується довічного податку при передачі сімейного фермерського господарства дітям; дохід з фермерів та рибалок з метою врахування різних природних чинників розраховується як середній за п'ятиріччя. Крім того, фермерам надається право самостійно регулювати свої доходи по роках. При середній ставці податку на прибуток в 28% для підприємств малого бізнесу ставка цього податку становить 12%.

З метою посилення регулюючої ролі податку на прибуток у Великобританії застосовується декілька його ставок. Основною є ставка 33%. Для підприємств малого бізнесу вона зменшується до 25%. У цій країні до категорії малих відносять підприємства не в залежності від кількості працюючих, а в залежності від розміру отриманого прибутку (до 250 тисяч фунтів стерлінгів на рік). Цей факт дозволяє державі справляти значний регулюючий вплив на ефективність підприємств. Натомість нафтовидобувні компанії сплачують податок за звичайною ставкою, а потім додатково вносять до бюджету ще 50% доходу, що залишився. Таким чином, забезпечується рівномірність розподілу доходів між підприємствами різних галузей.

Французьке законодавство також передбачає декілька ставок податку на прибуток (прибуткового податку з юридичних осіб). Основною з них є ставка 34%. Є підвищена ставка – 42%. Прибутки від землекористування та від вкладів у цінні папери оподатковуються за ставками від 10% до 24%. Крім того, з метою стимулювання передбачено прямі вирахування з податку: 10% від приросту інвестицій в розвиток виробництва і 50% від приросту вкладень в наукові дослідження. У Франції інвестиційний податковий кредит надається на рівні 25% приросту витрат компаній на НДДКР порівняно з попереднім роком.

Коли підприємство має в поточному році збитки, то їх можна відрахувати з чистого прибутку майбутніх років, а у деяких випадках з чистого прибутку попередніх років.

В Іспанії діє знижена ставка (26% проти 35%) для кооперативів. Крім того, застосовується цікавий механізм стимулювання розширення виробництва і створення додаткових робочих місць – зменшення оподатковуваної бази на 15 тисяч песет за створення кожного додаткового робочого місця.

У Німеччині встановлюються дві ставки, причому більша з них (до 50%) – на нерозподілений прибуток, і менша (до 36%) – на розподілений (при виплаті дивідендів). Широко застосовується прискорена амортизація, яка дозволяє в перший рік амортизувати до 50% вартості майна, а в перші 3 роки – до 80%.

Протягом останніх років в Україні зростає сума пільг по акцизному зборі – у загальній сумі пільг вона складає 5,2% або 2944,2 млн. грн.

При сплаті акцизного збору (порівняно з іншими податками) надається менше пільг, адже і обкладаються цим податком лише окремі товарні групи. Однак перелік пільг постійно переглядається і доповнюється. У процесі еволюції акцизного збору в Україні простежується така тенденція як використання за умов розширення кола підакцизних товарів податкових пільг у вигляді звільнення від оподаткування оборотів з реалізації окремих видів продукції, а за умов обмеження кола підакцизних товарів – податкових пільг у вигляді зменшення величини податкових ставок. З цією тенденцією безпосередньо пов'язана й інша – використання пільг з акцизного збору для захисту вітчизняного товаровиробника.

Перелік підакцизних товарів у всіх країнах традиційний. Пільги встановлюються, головним чином, з метою збільшення експорту продукції.

Зменшується питома вага суми пільг по платі за землю – 2,5% від загальної суми пільг у першому півріччі 2000 р. і 2,7%, відповідно, у першому півріччі 1999 р. У 2002 р. цей відсоток мав значення 2,2%, або 1252,6 млн. грн.

По інших податках, зборах і платежах (податок з власників транспортних засобів, плата за використання лісових ресурсів, водних ресурсів, за користування надрами, збір за геологорозвідувальні роботи, ввізне мито, державне мито, місцеві податки і збори) надаються незначні суми пільг і у загальному підсумку вони складають менше одного відсотка загального обсягу пільг.

Основною метою надання пільг в оподаткуванні окремих галузей є:

- зниження податкового тиску;
- визначення пріоритетів економічного розвитку країни;
- формування ринкових перетворень;
- вирішення соціальних питань;
- державна підтримка підприємств провідних галузей.

Аналіз пільг по галузях народного господарства України свідчить, що найбільша сума пільг надана підприємствам промисловості

(38,7%); торгівлі й громадського харчування (20,2%); фінансово-кредитної сфери, страхування і пенсійного забезпечення (14,6%); транспорту і зв'язку (8,3%); сільського господарства (2,9%); будівництва (1,4%); житлово-комунального господарства (0,7%); соціального забезпечення (1,1%); інших сфер матеріального виробництва (9,9%); науки і наукового обслуговування (2,2%).

В Україні в режимі пільгового оподаткування працюють, насамперед, металургійна, автомобілебудівна, суднобудівна, літакобудівна, аерокосмічна галузь, сільське господарство. Доцільність подібної державної підтримки є неоднозначною. У короткостроковій перспективі субсидування може сприяти вирішенню перманентних проблем окремої галузі, забезпечити цінову конкурентоспроможність на міжнародних ринках. Проте за збереження несприятливого інвестиційного клімату спрямування додаткових коштів в оновлення виробництва відбувається досить повільно. Відтак надмірна кількість галузевих податкових пільг консервує низький технологічний рівень галузей, стимулює рентний тип поведінки галузевого бізнесу, лобіювання збереження пільгового режиму оподаткування.

Показовим, зокрема, є становище щодо пільг, наданих підприємствам, відкритим у спеціальних (вільних) економічних зонах та територіях пріоритетного розвитку. Вони могли користуватися (на даний час законодавчо припинено діяльність вільних економічних зон, але аналіз саме цього виду преференційного оподаткування заслуговує на увагу і не випав з нашого поля зору) частковим чи повним звільненням від сплати податку на прибуток протягом певного терміну, звільненням від сплати ПДВ на сировину, обладнання, комплектуючі для власних потреб, безмитним імпортом сировини для власних потреб, звільненням від сплати внесків до фонду страхування на випадок безробіття. Зазначені пільги було запроваджено з метою залучення інвестицій. Частково цієї мети, дійсно, було досягнуто. Зокрема, на території Західного регіону ефективно діяла низка СЕЗ та ТПР, зокрема – СЕЗ “Інтерпорт Ковель”, СЕЗ “Яворів”, СЕЗ “Курортполіс Трускавець”; території пріоритетного розвитку у Волинській області тощо. Іноземний капітал мав можливість отримати тут суттєві податкові пільги, що різко скорочує витрати на інвестиції і зменшує період окупності інвестицій. СЕЗ “Яворів” та “Курортполіс Трускавець” відігравали вже помітну роль в економіці регіону, незважаючи на нетривалий термін існування. Так, СЕЗ “Яворів” програвав за обсягом інвестицій на душу населення лише місту Львову – безперечному лідеру регіону із залучення іноземних інвестицій. Прямі іноземні

інвестиції в розрахунку на душу населення в цій СЕЗ в півтора рази вищі від середньоукраїнського рівня.

Підприємствами-суб'єктами СЕЗ “Яворів” отримано податкових і митних пільг протягом 1999-2002 рр. на суму 44466,2 тис. грн., з них 15290,4 тис. грн. у 2002 р. Структура за видами податків наступна: податок на прибуток підприємств – 20268,8 тис. грн., у 2002 р. – 7858,7 тис. грн.; податок на додану вартість при імпорті обладнання – 15485,8 тис. грн., у 2002 р. – 5335,0 тис. грн.; ввізне мито – 8494,4 тис. грн., у 2002 р. – 2054,8 тис. грн.; інші – 217,1 тис. грн., у 2002 р. – 41,8 тис. грн.

При цьому підприємствами-суб'єктами СЕЗ “Яворів” сплачено до бюджетів всіх рівнів за період функціонування СЕЗ “Яворів” 26629,2 тис. грн., у 2002 р. – 11748,4 тис. грн. Протягом 2002 р. сплачено: податку на прибуток – 46,1 тис. грн., податку на додану вартість – 8563,6 тис. грн., прибуткового податку з громадян – 1591,2 тис. грн., інших платежів – на суму 1545,6 тис. грн.

За рахунок функціонування суб'єктів СЕЗ “Яворів” у цільові фонди перераховано 7458,5 тис. грн., а в 2002 р. – 4005,3 тис. грн. З них найбільш вагому частку становить збір на обов'язкове державне пенсійне страхування – 6678,8 тис. грн., в 2002 р. – 3524,8 тис. грн.

За підсумками функціонування СЕЗ “Яворів” сальдо податкових пільг та надходжень до бюджету становить 10528,3 тис. грн., а за підсумками 2002 р. сума надходжень до бюджету перевищує податкові пільги на суму 463,3 тис. грн., що вказує на тенденцію до перевищення сум сплат до бюджету над податковими і митними пільгами. При аналізі та розробці показників розвитку території у 2003 р. було виявлено, що вперше отримано підсумкове позитивне сальдо від пільг і платежів до бюджету з початку функціонування СЕЗ “Яворів”.

Слід відмітити, що найважливішим аспектом надання податкових пільг є ефективність їх застосування, тобто реальної віддачі для бюджету. Оскільки надання податкових пільг є фінансуванням окремих платників за рахунок бюджету, то ці вивільнені кошти повинні мати чітко визначене цільове використання. Регулюючі аспекти преференційного оподаткування вимагають, щоб надані пільги спрямовувалися на розширення виробництва, створення нових робочих місць, оновлення виробничих фондів тощо. Однак зекономлені за рахунок пільг кошти дуже часто використовуються на виплату дивідендів, заробітну плату, нагромадження власного капіталу через відсутність контролю за їх цільовим використанням. Для уникнення втрат бюджетних коштів необхідне посилення

бюджетної дисципліни й відповідальності за нецільове використання доходів підприємств, отриманих за рахунок пільг.

Отож, аналізуючи фіскальні наслідки та регулюючі ефекти застосування податкових пільг та інших елементів та складових податкового регулювання, можна зробити висновок, що існує колосальний резерв поповнення доходів зведеного бюджету України, при раціональному використанні якого можна було б вирішити нагальні соціально-економічні проблеми, пов'язані з трансформацією економіки України. Таким чином, податкове регулювання, здійснюване через економічно обґрунтовану систему пільг та стимулів, являє собою взаємообумовлений комплекс податкових преференцій стратегічної дії, що компенсує фінансові втрати при випуску нової і конкурентноздатної продукції, модернізації технологічних процесів, що зміцнює основи малого й середнього виробничого бізнесу

Зміст і мета податкового регулювання обумовлені регулюючою функцією системи оподаткування. Відповідно цей процес є об'єктивно необхідним і його результат залежить від адекватності методів і способів, які використовуються, та реального стану економіки держави. Результативність системи податкового регулювання певною мірою залежить від рівня суспільної свідомості та професіоналізму працівників органів влади й управління. Усвідомлення ними необхідності переосмислення державної діяльності, додання їй винятково суспільно корисного характеру буде сприяти стабілізації бюджетно-податкових відносин.

#### **4.4. ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ – СКЛADOVA ЧАСТИНА ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ І ПОДАТКОВОГО МЕХАНІЗМУ**

Необхідність стабілізації фінансової системи, забезпечення стійкого надходження бюджетних доходів, дотримання податкової дисципліни як умови якісного виконання фізичними і юридичними особами зобов'язань перед державою зумовили створення особливого напрямку державного фінансового контролю – податкового контролю.

Податковий контроль – це елемент податкового механізму й необхідна умова ефективного податкового менеджменту. Він залишається базовою ланкою серед функцій органів податкової служби в процесі адміністрування податків та внесків до цільових державних фондів. Адже функції податкових інспекцій в найбільшій мірі

складаються з робіт зі здійснення податкового контролю щодо вчасності подання платниками податків податкових декларацій, правильності визначення об'єктів оподаткування й обчислення та своєчасності й повноти сплати податків. Податкові контрольні дії охоплюють всю систему оподаткування, а також здійснюються в розрізі окремих податків, податкових груп, платників податків, територій. Податковий контроль пронизує економіку по вертикалі й по горизонталі, забезпечуючи дотримання правил бухгалтерського обліку і звітності, законодавчих основ оподаткування. Податковий контроль можна розглядати з двох сторін: як функцію або елемент державного управління економікою; як особливу діяльність по виконанню податкового законодавства України.

Таким чином, на основі вищевикладеного можна стверджувати, що податковий контроль – це діяльність органів податкової служби щодо спостереження за відповідністю процесу організації платниками податків обліку об'єктів оподаткування, за відповідністю методики обчислення та сплати податків прийнятним актам законодавства з питань оподаткування щодо виявлення відхилень, допущених в ході виконання податкових правил та визначення впливу наслідків порушень на податкові зобов'язання.

Інформаційне забезпечення і податковий контроль зумовлені необхідністю перевірки виконання платниками своїх зобов'язань, які безпосередньо встановлені ст. 67 Конституції України, якою визначено, що суб'єкти господарювання, а також фізичні особи зобов'язані сплачувати податки і збори в порядку й розмірах, встановлених законом.

Згідно зі ст. 9 Закону України “Про систему оподаткування” платники податків і зборів (обов'язкових платежів) зобов'язані:

1. Вести бухгалтерський облік, складати звітність про фінансово-господарську діяльність і забезпечувати її зберігання у терміни, встановлені законами.
2. Подавати до державних податкових органів та інших державних органів відповідно до законів декларації, податкову звітність та інші документи й відомості, пов'язані з обчисленням та сплатою податків і зборів (обов'язкових платежів).
3. Сплачувати належні суми податків і зборів (обов'язкових платежів) у встановлені законами терміни.
4. Допускати посадових осіб державних податкових органів до обстеження приміщень, що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для перевірок з питань обчислення і сплати податків і зборів (обов'язкових платежів).



Згідно із Законом України “Про державну податкову службу в Україні” (у редакції Закону України від 05 лютого 1998 р. зі змінами та доповненнями) основним завданням органів податкової служби в Україні є здійснення контролю за додержанням платниками податків податкового законодавства, правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов’язкових платежів).

Виходячи із положень цього Закону, необхідно виділити об’єкти контролю. А це, насамперед, є нарахування та сплата до бюджетів і державних цільових фондів податків і зборів усіма суб’єктами підприємницької діяльності. Об’єктом контролю є також доходи громадян України, іноземців та осіб без громадянства у тій частині, в якій вони виступають платниками податків і зборів.

Податковий контроль проводиться службовими особами податкових органів шляхом обліку платників податків і об’єктів, які підлягають оподаткуванню, документальних перевірок, опитування платників податків та інших осіб, перевірки даних обліку і звітності, обстеження приміщень і територій, де можуть знаходитись об’єкти, які підлягають оподаткуванню або використовуються для отримання доходу.

Правові основи діяльності державних податкових органів України щодо здійснення податкового контролю закріплено в основних законах України та Указах Президента, насамперед, в Законі України “Про систему оподаткування” (у редакції Закону України від 18 лютого 1997 р. № 77/97-ВР зі змінами та доповненнями). Відповідно до ст. 5 цього Закону податковий контроль розпочинається на стадії державної реєстрації суб’єктів підприємницької діяльності у вигляді податкового обліку платників податків і зборів (обов’язкових платежів). Це надзвичайно важливий етап податкового контролю, оскільки на цій стадії формується авторитет платника податку, а на підставі статутних та установчих документів встановлюються ризикові (фіктивні, одноденні) суб’єкти господарської діяльності, які свідомо не сплачують податки та обов’язкові платежі.

У ст. 9 зазначеного Закону конкретно визначено обов’язки платників податків і зборів, порушення або невиконання яких є підставою для здійснення попереднього або подальшого контролю, за наслідками якого вживаються заходи щодо притягнення платників податків і зборів до адміністративної, фінансової та кримінальної відповідальності. Тенденцію по нарахуванню штрафних санкцій відображено в табл. 4.4.1.

При розгляді питання щодо застосування до платників фінансових санкцій та адміністративних штрафів необхідно пам'ятати, що до 01 квітня 2001 р. відповідальність визначалась пунктами 7 та 11 ст. 11 Закону України “Про державну податкову службу в Україні” від 05 лютого 1998 р. № 83/98-ВР (зі змінами та доповненнями) та окремими законами України, декретами Кабінету Міністрів з питань оподаткування.

Таблиця 4.4.1

**Співвідношення нарахованих штрафних санкцій  
та податкових надходжень**

№	Доходи	Надходження	У % до податкових надходжень	Грудень			Наростаючим підсумком з початку року			Фактично виконаний бюджет 2003 р.
		2004 р.		2004 р.	2003 р.	різниця у %	2004 р.	2003 р.	різниця у %	
1.	Податкові надходження	62360,1	100	7537,9	5 616,2	34,2	63161,8	54320,4	16,3	54 320,4
2.	Надходження від штрафів та фінансових санкцій	362,4	0,58	30,4	31,6	-3,8	388,7	306,7	26,7	306,7

Із набранням чинності Законом України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21 грудня 2000 р. №2181-III встановлено єдиний порядок та терміни подання податкової звітності, нарахування пені, погашення податкової заборгованості та застосування штрафних санкцій.

Законом України “Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг” від 6 липня 1995 р. № 265/95-ВР (зі змінами та доповненнями) та Законом України “Про патентування деяких видів підприємницької діяльності” від 23 березня 1996 р. № 98/96-ВР (зі змінами та доповненнями) регулюється порядок здійснення контролю у сфері готівкових розрахунків.

Взаємовідносини державних податкових органів та суб’єктів малого підприємництва регламентуються Указом Президента України “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб’єктів малого підприємництва” (у редакції Указу Президента України від 28 червня 1999 р. № 746/99).

Велике значення для платників податків та державних податкових органів мають Указ Президента України “Про деякі заходи дерегулювання підприємницької діяльності” від 23 липня 1998 р. № 817/98 та Постанова Кабінету Міністрів України “Про порядок координації проведення планових виїзних перевірок фінансово-господарської діяльності суб’єктів підприємницької діяльності контролюючими органами” від 21 січня 1999 р. № 112.

Існує цілий ряд й інших законів, які регулюють взаємовідносини платників податків та державних податкових органів, але вищезазначені законодавчі акти є пріоритетними в системі оподаткування. Схематично ієрархія податкового законодавства, зокрема і в сфері податкового контролю, виглядає наступним чином (рис. 4.4.1).

Виходячи зі специфіки конкретного податку або обов’язкового платежу центральним податковим органом формується ідеологія та затверджується методологія здійснення податкового контролю, яка впроваджується в усіх державних податкових органах. Існуючі об’єкти, етапи та процедури податкового контролю мають наступний вигляд:



Рис. 4.4.1. Ієрархія податкового законодавства України в сфері податкового контролю

Якість податкового контролю, що включає рівень, повноту, достовірність, порядок виконання податковими інспекторами як суб’єктами контролю роботи із забезпечення його цілей, реалізації окремих процедур, є досить важливою умовою ефективності діяльності податкових служб.

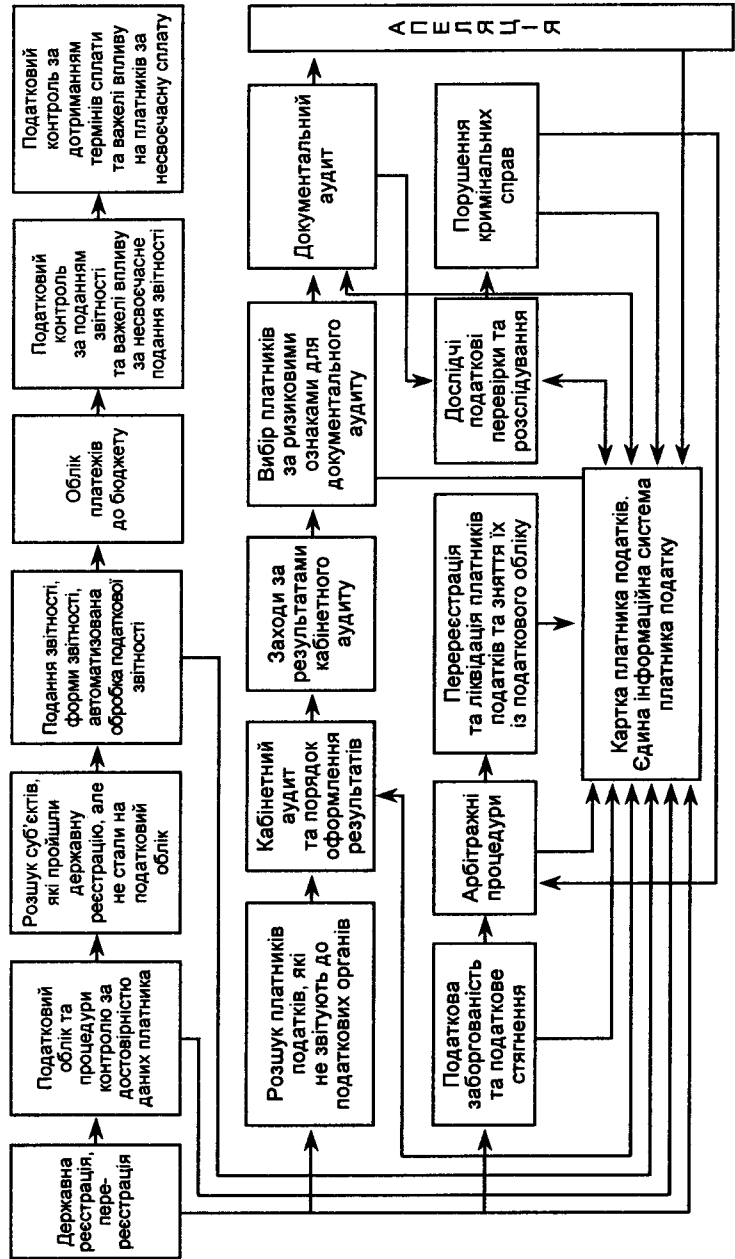


Рис. 4.4.2. Основні об'єкти, етапи та процедури контролю за платниками податків

Одна з головних вимог до податкового контролю впливає із класичних принципів оподаткування: контроль повинен приносити значно більше коштів, ніж було затрачено на його проведення.

В організаційному аспекті податковий контроль забезпечується відповідними джерелами інформації, формами здійснення, процедурами дослідження господарських операцій, методичними прийомами документального і фактичного контролю. Для здійснення податкового контролю використовують наступні джерела інформації:

1. Документальні – вивчаючи первинні облікові документи, регістри обліку, облікову та фінансову звітність, фахівці перевіряють достовірність господарських операцій, податкових розрахунків та відповідність їх чинному законодавству.
2. Фактичні – фахівці з'ясовують кількісний та якісний склад майна та зобов'язань суб'єктів підприємницької діяльності, які пов'язані з формуванням об'єктів оподаткування.

Обидва джерела формування інформаційної бази податкового контролю взаємопов'язані і тільки у поєднанні дають змогу визначити реальний розмір об'єктів оподаткування.

Схематично податковий контроль як невід'ємну складову частину державного фінансового контролю і елемент системи управління оподаткуванням зображено на рис. 4.4.3.

Органи податкової служби здійснюють контроль за сплатою податків і зборів платниками як безпосередньо при виході на підприємства, так і в інспекціях, використовуючи усю наявну інформаційну базу. Відповідно до місця проведення та обсягів документації, що перевіряється, перевірки поділяються на камеральні й документальні.

Камеральні перевірки – це перевірки, які проводяться фахівцями галузевих відділів оподаткування у приміщенні податкового органу, і зміст яких полягає у визначенні правильності обрахунку сум податків, заповнення відповідних форм і перевірки їх взаємозв'язку.

Документальні перевірки – це перевірки, які передбачають перегляд первинних документів, вияв правильності й достовірності організації і ведення бухгалтерського обліку, своєчасності й повноти сплати податків, зборів і обов'язкових платежів, а також правильності застосування існуючих пільг. Така перевірка проводиться по місцю знаходження підприємства – платника податку.

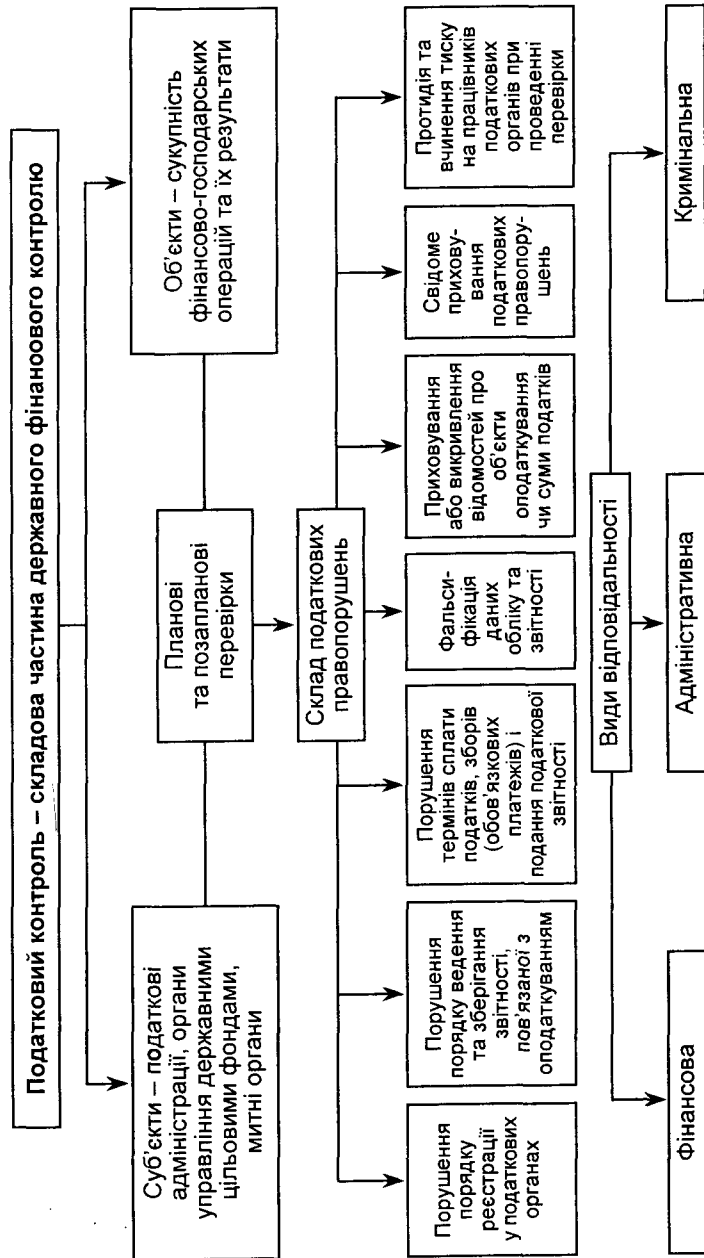


Рис. 4.4.3. Податковий контроль – складова частина державного фінансового контролю

Основними якісними характеристиками, що впливають на результативність проведення перевірок, є досконале знання податкового законодавства, законодавчої та нормативної бази з бухгалтерського обліку і податкової звітності, логічне мислення й поєднання теоретичного досвіду з практичною діяльністю суб'єкта господарювання.

Відповідно до пункту 1 ст. 11 Закону України “Про державну податкову службу в Україні” органи державної податкової служби в установленому Законом порядку мають право здійснювати на підприємствах, в установах та організаціях, незалежно від форм власності, та у громадян (у т.ч. громадян – суб'єктів підприємницької діяльності) перевірки: коштів, бухгалтерських книг, звітів, кошторисів, декларацій, товарно-касових книг, показників електронних касових апаратів і комп'ютерних систем, що застосовуються для розрахунків за готівкові кошти зі споживачами, та інших документів незалежно від способів надання інформації (включаючи комп'ютерний), пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, інших платежів, наявності свідоцтва про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності, спеціальних дозволів (ліцензій, патентів та ін.) на її здійснення, а також одержувати від посадових осіб і громадян у письмовій формі пояснення, довідки й відомості з питань, що виникають при перевірках; перевіряти у посадових осіб, громадян документи, що засвідчують особу, при проведенні перевірок з питань оподаткування; викликати посадових осіб, громадян для пояснення джерел одержання доходів, обчислення і сплати податків, інших платежів, а також проводити перевірку достовірності інформації, одержаної для занесення до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів.

Періодичність таких перевірок і проведення обстежень виробничих, складських, торговельних та інших приміщень встановлюється законодавством України.

Проведення перевірок (планових виїзних, позапланових виїзних) регламентується Указом Президента України “Про деякі заходи щодо дерегулювання підприємницької діяльності” від 23 липня 1998 р. № 817/98, Постановою Кабінету Міністрів України “Про порядок координації проведення планових виїзних перевірок діяльності суб'єктів підприємницької діяльності контролюючими органами” від 29 січня 1999 р. № 112, розпорядженнями ДПА України “Про посвідчення на перевірку” від 20 травня 1997 р. № 89-р, наказами ДПА України “Про організацію контрольно-перевіроч-

ної роботи” від 25 вересня 1997 р. № 356 і “Про затвердження Порядку періодичності перевірок і проведення обстежень виробничих, складських, торговельних та інших приміщень” від 30 липня 1998 р. № 371.

Документальна перевірка суб’єктів підприємницької діяльності з питань дотримання податкового і валютного законодавства проводиться згідно з затвердженням Національним планом проведення документальних перевірок.

В Указі про дерегулювання чітко зазначено, що планова виїзна перевірка:

- проводиться не частіше одного разу на рік;
- здійснюється виключно в рамках компетенції наглядово-контролюючого органу.

Обов’язковими умовами її проведення є наступні:

- суб’єкт перевірки в письмовій формі повідомляється про дату проведення планової перевірки не пізніше, ніж за десять днів до її початку;
- якщо плануються виїзні перевірки різними органами, а саме: податковими, митними та іншими, то вони повинні здійснюватися одночасно.

Координація згаданих перевірок покладена на державну податкову службу. Відповідно до Указу про дерегулювання Кабінет Міністрів України постановою № 112 від 29 січня 1999 р. затвердив Порядок координації проведення планових виїзних перевірок фінансово-господарської діяльності суб’єктів підприємницької діяльності контролюючими органами. У випадку неможливості здійснення одночасно всіма контролюючими органами планової виїзної перевірки останні проводяться в різні терміни, узгоджені контролюючими органами з суб’єктами підприємницької діяльності. Причин, що роблять неможливим одночасне проведення планових виїзних перевірок, згідно з п. 1 Порядку координації визначено всього дві:

- 1) відсутність необхідних умов праці для всіх перевіряючих;
- 2) виробнича або фізична неспроможність співробітництва працівників суб’єкта, який перевіряють, одночасно з усіма перевіряючими.

У ході проведення документальних перевірок може виникнути необхідність проведення зустрічних перевірок суб’єктів підприємницької діяльності або громадян, з якими суб’єкт підприємницької діяльності, що перевіряється, перебуває у господарських відносинах.



Зустрічні перевірки, перевірки з питань своєчасності сплати платежів до бюджетів, відшкодування з бюджету податку на додану вартість у випадку ліквідації суб'єктів підприємницької діяльності проводяться державними податковими органами в міру виникнення необхідності в їх проведенні.

Необхідність у проведенні позапланових документальних перевірок може виникнути за поданням правоохоронних органів, і проводяться вони незалежно від кількості раніше проведених перевірок у цього суб'єкта господарської діяльності.

Перевірки на підприємствах, в установах та організаціях незалежно від форм власності та у громадян, у тому числі суб'єктів підприємницької діяльності, підрозділами податкової міліції у зв'язку з надходженням оперативної та іншої інформації щодо протиправних дій посадових осіб, правопорушень у сфері оподаткування, ухилення від сплати податків, зловживань здійснюються при надходженні такої інформації.

Проведення інших позапланових перевірок здійснюється з дозволу вищого податкового органу. Доручення на позапланову перевірку обов'язково підписує керівник відповідного податкового органу в першій особі.

Позапланові виїзні перевірки мають також чітко визначені правові підстави – їх всього шість:

1. За результатами проведення зустрічних перевірок виявленні факти, що свідчать про порушення суб'єктом підприємницької діяльності норм законодавства.
2. Суб'єкт підприємницької діяльності не подав у встановлений термін документів обов'язкової звітності.
3. Виявлена недостовірність даних, що містяться у документах обов'язкової звітності.
4. Суб'єкт підприємницької діяльності у встановленому порядку подав скаргу про порушення законодавства посадовими особами наглядово-контролюючого органу під час проведення планової або позапланової виїзної перевірки.
5. Виникнення необхідності у перевірці відомостей, отриманих від особи, яка мала правові відносини із суб'єктом підприємницької діяльності, якщо останній не надасть пояснень і їх документальні підтвердження протягом трьох робочих днів з дня одержання запиту контролюючого органу.
6. Проводиться реорганізація (ліквідація) підприємства.

Крім того, позапланові виїзні перевірки можуть здійснюватися за рішеннями, що приймаються Кабінетом Міністрів України.

Указ про дерегулювання не відносить до позапланових виїзних перевірок, здійснювані повторно вищестоящими наглядово-контролюючими органами. Однак і правові підстави їх здійснення також чітко визначені. Як передбачено п. 4 Указу про дерегулювання, повторні виїзні перевірки можуть бути здійснені тільки в тому випадку, коли щодо посадових осіб наглядово-контролюючого органу, які проводили планову або позапланову перевірку зазначеного суб'єкта, розпочато службове розслідування або порушено кримінальну справу. Податкова адміністрація України вправі прийняти рішення про проведення повторної перевірки суб'єкта підприємницької діяльності у випадку, якщо рішення оформляється за підписом її голови.

Найголовніше при здійсненні контрольно-перевірочної роботи – це, насамперед, якісний відбір платника податків для перевірки. Головною умовою налагодження взаємовідносин з платником, підвищення рівня добровільної сплати ним податків та платежів до бюджету є впевненість платника у його захищеності від неправомірних дій з боку контролюючих органів, зокрема податкової служби.

Пунктом 7 Указу про дерегулювання суб'єктам підприємницької діяльності рекомендовано вести спеціальний Журнал обліку відвідувань представників наглядово-контролюючих органів. У журналі, який ведеться підприємствами, установами та організаціями усіх форм власності та їх структурними підрозділами, рекомендується обов'язково зазначати терміни і мету відвідування, посаду і прізвище представника контролюючого органу, який обов'язково повинен поставити свій підпис у цьому журналі.

Введення взаємовідносин наглядово-контролюючих органів з суб'єктами підприємницької діяльності у правові, а тому цивілізовані рамки, логічно вимагає надання платникам податків права в окремих випадках самостійно приймати рішення про допущення перевіряючих на об'єкт, бути своєрідними контролерами перевіряючих. І Указ про дерегулювання, і Порядок координації надають платникам право відмовляти наглядово-контролюючим органам у допуску на об'єкти та в проведенні планових і позапланових виїзних перевірок за таких умови:

- ненадання документів, що підтверджують повноваження посадової особи наглядово-контролюючого органу;
- відмова посадової особи розписатися в Журналі обліку після надання передбачених ним документів і даних. У такій ситуації той, кого перевіряють, зобов'язаний у триденний термін інформувати про події наглядово-контролюючий орган, в якому працює ця посадова особа;

- якщо план-графік проведення планових перевірок не узгоджений з Державною податковою адміністрацією України.

Основні принципи дерегулювання підприємницької діяльності, закладені в Указі про дерегулювання, знайшли свій подальший розвиток у Законі України “Про порядок погашення зобов’язань платниками податків перед бюджетами і державними цільовими фондами” від 21 грудня 2000 р. № 2181-III. Цей Закон вичерпно обмежив коло наглядових органів, які мають право здійснювати перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування і сплати податків і зборів. До таких органів відносять:

- податкові органи;
- митні органи;
- установи Пенсійного фонду України;
- установи Фондів соціального страхування України.

У підпункті 2.2.1 п. 2.2 ст. 2 Закону про порядок погашення зобов’язань закріплено положення про те, що зазначені органи мають право здійснювати перевірки виключно в межах своєї компетенції. Множинність наглядово-контролюючих органів, законодавчі обмеження підстав проведення ними перевірок підтверджують нинішню актуальність Указу про дерегулювання і рекомендації щодо необхідності ведення Журналу обліку установами, підприємствами, організаціями і фізичними особами – суб’єктами підприємницької діяльності.

Оперативний контроль за виконанням Законів України “Про патентування деяких видів підприємницької діяльності” від 23 березня 1996 р., “Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби” від 15 вересня 1995 р., Указів Президента України “Про невідкладні заходи щодо посилення валютного контролю” і “Про невідкладні заходи щодо повернення в Україну валютних цінностей, що незаконно знаходяться за її межами” здійснюється за окремими планами, затвердженими керівниками відповідних державних податкових органів.

Оперативні перевірки передбачають перевірку суб’єктів господарювання (юридичних осіб, їх філій, відділень та інших відокремлених підрозділів, які не мають статусу юридичної особи, або фізичних осіб – суб’єктів підприємницької діяльності) на предмет дотримання ними встановленого порядку розрахунків зі споживачами за готівку, грошових документів, лімітів готівки в касах та її використання при розрахунках за товари, роботи, послуги, наявності свідоцтв про державну реєстрацію суб’єктів підприємницької діяльності, ліцензій,

торгових патентів, інших спеціальних дозволів на здійснення окремих видів підприємницької діяльності й марок акцизного збору, а також обстеження будь-яких виробничих, складських, торговельних та інших приміщень, що використовуються як юридична адреса суб'єктів підприємницької діяльності або для одержання доходів, сплати податку з реклами, збору за паркування автотранспорту, ринкового збору, курортного збору, збору за розміщення об'єктів торгівлі та з інших питань, обумовлених податковим законодавством, що виникають в ході оперативної перевірки.

Оперативна перевірка може проводитися і на тих об'єктах господарювання суб'єктів підприємницької діяльності, де розрахунки зі споживачами проводяться у безготівковій формі.

У структурному підрозділі ДПІ, що проводить оперативну перевірку, визначають питання, які підлягають обов'язковій перевірці, виходячи із завдань, поставлених перед підрозділом, і специфіки діяльності суб'єкта підприємницької діяльності.

Якщо перевіркою встановлено порушення, перевіряючі повинні повідомити про це керівника підприємства або особу, яка його заміщує, а у випадку їх відсутності – матеріально відповідальну особу суб'єкта підприємницької діяльності про дату, коли керівник або особа, яка його заміщує, повинні з'явитися до ДПІ для ознайомлення й розгляду матеріалів перевірки.

За результатами оперативної перевірки складається акт перевірки у двох примірниках і підписується посадовими особами, що проводили оперативну перевірку, а також керівником або особою, яка його заміщує, а у випадку їх відсутності – матеріально відповідальною особою суб'єкта підприємницької діяльності.

Керівник або особа, яка його заміщує, а у випадку їх відсутності – матеріально відповідальна особа суб'єкта підприємницької діяльності, що перевіряється, мають право при підписанні акта перевірки письмово оформити свою незгоду з результатами оперативної перевірки і подати відповідні обґрунтовані зауваження (роз'яснення) у письмовій формі, щодо яких повинні бути зазначені висновки перевіряючих.

За результатами розгляду матеріалів оперативної перевірки начальник (заступник) ДПІ може призначити повторну або додаткову перевірку підприємства (установи, організації), громадянина: документальну, тематичну, комплексну тощо.

Оперативна перевірка повинна проводитися за окремими планами органів державної податкової служби у складі не менше двох посадових осіб за наявності у них службових посвідчень, особових

знаків і посвідчення на право перевірки об'єктів, розміщених на конкретній території.

Перевіряючі, які приходять з метою оперативної перевірки суб'єкта підприємницької діяльності, зобов'язані пред'явити службове посвідчення, особовий знак і посвідчення на право перевірки об'єктів, розташованих на конкретній території, зазначеній у посвідченні.

Що стосується перевірок, які проводяться на прохання суб'єктів підприємницької діяльності, то ніяких нормативних обмежень у термінах або підставах для такого виду перевірок не існує.

Таким чином, існуючими нормативно-правовими актами та актами ненормативного характеру чітко визначена тільки періодичність проведення планових документальних перевірок суб'єктів підприємницької діяльності, що проводяться не частіше одного разу на рік за сукупними показниками фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Документальні перевірки на вимогу правоохоронних органів, а також на вимогу підрозділів податкової міліції, зустрічні перевірки, перевірки з питань своєчасності сплати платежів до бюджету, відшкодування з бюджету проводяться у міру виникнення необхідності. Проведення інших перевірок здійснюється з дозволу керівника вищестоящої ДПА (ДПІ).

Оперативні ж перевірки проводяться відповідно до окремих планів, затверджених керівниками державних податкових адміністрацій (інспекцій), і спрямовані на забезпечення результативності кожної перевірки.

Таким чином, податковий контроль – це діяльність посадових осіб контролюючих органів у сфері оподаткування щодо спостереження за відповідністю процесу організації платниками податків обліку об'єктів оподаткування, методики обчислення та сплати податків прийнятним актам законодавства з питань оподаткування; щодо виявлення відхилень, допущених під час виконання податкових правил та визначення впливу наслідків порушень на податкові зобов'язання.

На шляху становлення ефективної податкової системи, реформування та модернізації податкової служби має важливе значення. Концепція модернізації та реформування повинна враховувати не лише досвід попередніх років розвитку податкової служби, але й практику податкових органів в інших країнах світу.

Для виконання цих завдань створюються та поступово впроваджуються нові технології податкової діяльності, які базуються на добровільності сплати податків та використанні сучасної ком-

п'ютерної техніки. Вони спрямовані на систематичне та ефективне використання внутрішньої та зовнішньої інформації для планування перевірок і більш якісного виконання функції аудиту, а, отже, й на ефективну боротьбу з ухиленнями від сплати податків, на ліквідацію тіньової економіки.

Завдяки концентруванню зусиль на виявленні найбільш імовірних порушників податкового законодавства вже на доперевірочному етапі кількість комплексних документальних перевірок за 2002 р., порівняно з 1997 р., зменшилась майже в 3 рази.

Проектом модернізації передбачається оновлення всіх процедур адміністрування податків до їх ліквідації. На підставі розроблених стандартів адміністрування кожного процесу необхідно створити єдину інформаційну систему платника податку, забезпечену сучасними програмними продуктами та інформаційними технологіями, які повинні створити умови для максимального включення людського фактора при прийнятті рішення. Інформатизація всіх процесів адміністрування неодмінно призведе до зміни ідеології щодо платників податків. Основну мету модернізації сформульовано так: "Не платник – для податківців, а податківці – для платника й заради платника".

Необхідною умовою модернізації податкового контролю є вдосконалення податкового законодавства, забезпечення його спрощення, стабільності та передбачуваності, також потрібно створити імітаційну модель для дослідження існуючих та розроблюваних законів. Важливим кроком в цьому напрямі є прийняття довгоочікуваного Податкового кодексу.

Важливою умовою для зменшення числа правопорушень є розширення сфери превентивного податкового контролю. До комплексу попереджувальних мір входить надання консультативно-методичної допомоги платникам податків, своєчасне висвітлення змін податкового законодавства у пресі, публікація про найбільш типові порушення податкового законодавства й огляд арбітражної й судової практики.

За рахунок розширення інформаційного забезпечення податкового контролю з'являється можливість автоматизувати процес оподаткування, ефективніше використовувати наявні людські ресурси, зіставляти відомості з різних джерел з метою виявлення ухилень від сплати податків. Зокрема, даний напрям модернізації передбачає запровадження електронної системи звітності та реалізацію захищеного обміну інформацією з платниками податків за допомогою інтернет-технологій.

Наступним етапом вдосконалення податкового контролю є підвищення ефективності перевірок за допомогою розробки та впровадження непрямих методів перевірки платників, системи автоматизованого відбору платників для документальних перевірок, що дасть змогу збільшити ймовірність виявлених ухилень від оподаткування при загальному зменшенні кількості перевірок та перевіряючих, забезпечити невідворотність відповідальності порушників.

Модернізація системи контрольної роботи податкової служби також передбачає залучення до оподаткування тіньових коштів за рахунок відстеження товарно-грошових потоків, контролю за використанням готівки, легалізації зовнішньоекономічної діяльності, контролю за поверненням в Україну валютної виручки, запобігання використанню банківської системи в протиправних цілях. Розробка та впровадження цих заходів значно зменшить частку тіньової економіки.

Скорочення та ліквідація податкової заборгованості як напряму вдосконалення податкового контролю передбачає поліпшення роботи з платниками податків, заохочення їх до добровільної сплати.

Вдосконалення податкового контролю, його оптимізація певною мірою залежить і від того, наскільки глибоко платники податків знають чинне законодавство, вчасно ознайомлені зі змінами і доповненнями до нього, розуміють необхідність сплати податків.

Отже, ефективність податкового контролю буде забезпечена лише всіма організаційними процедурами в поєднанні з прийомами фактичного контролю, автоматизації адміністрування й управління цими процесами з використанням інформаційних технологій, ефективне застосування яких можливе лише при створенні надійної інфраструктури на всіх рівнях податкової служби і залежить від якості на всіх його етапах і своєчасності адекватного реагування податкових органів на результати, які отримані, та на недоліки, які виявлені в процесі здійснення модернізації.

Основою функціонування податкового контролю є максимальна ефективність контролюючих дій податкових органів, а також методологічне забезпечення роботи з платниками податків з метою впровадження і пропаганди добровільної сплати податків. Для цього на даний час велика увага приділяється відділам по роботі з платниками податків.

Для вдосконалення податкового контролю потрібно розробити комплексні програми підготовки та підвищення кваліфікації кадрів у частині, що стосується податкового контролю; створити єдиний уніфікований банк даних з метою вишукування додаткових джерел

поступлень платежів у бюджету. А метою якісного контролю повинно бути встановлення прозорих, підзвітних та неупереджених зв'язків між органами державної податкової служби та суспільством, запровадження в практику роботи партнерських відносин з платниками податків, оскільки це є основним фактором запровадження добровільної сплати податків, зборів та обов'язкових платежів.

Щодо етичного аспекту податкового менеджменту, то тут основну увагу слід приділяти двом видам відносин, які одночасно схожі, але мають ряд суттєвих відмінностей.

Першим видом відносин є співпраця податкових органів із суб'єктами господарювання. Основною метою цієї співпраці є правомірний контроль за повнотою та своєчасністю сплати податків, зборів та обов'язкових платежів. Тут основою вдосконалення виступає запровадження добровільної сплати податків та запровадження партнерських стосунків між платниками й контролюючими органами.

Другим видом відносин є взаємодія платників податків і контролюючих органів. Ці відносини ще носять назву "корпоративний податковий менеджмент". Основою цих відносин виступає оптимізація податкових платежів, а щодо етики цих відносин, то вона ототожнюється із етикою бізнесу.

А в загальному етична сторона податкового менеджменту спирається на два поняття – податкова дисципліна й податкова культура, від стану розвитку яких залежить етика взаємовідносин державної податкової служби і суб'єктів господарювання, а в кінцевому випадку – і вся ефективність державного податкового менеджменту.



## Розділ 5



*Стратегія податкових реформ  
і трансформація податкової  
політики в Україні*

## 5.1. УНІФІКАЦІЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ В КОНТЕКСТІ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ІНТЕГРАЦІЇ

Сучасні тенденції посилення інтеграційних процесів та глобалізація світової економіки традиційно враховуються при розробці концепцій соціально-економічного розвитку високорозвинених держав світу, а також тих, хто прагне до них приєднатися. Вільний рух товарів, послуг, робочої сили і капіталу нині створює надзвичайно сприятливі умови для функціонування кожної з інтегрованих національних економік та виступає основною рушійною силою трансформації як світових господарських зв'язків, так і суспільного розвитку загалом, виводячи їх на якісно новий рівень. Водночас для держав, які тримаються осторонь інтеграційних процесів, загроза сповільнення темпів зростання ВВП внаслідок соціально-економічної ізоляції може виявитися цілком реальною.

Європейський Союз існує як співтовариство держав, об'єднаних на основі спільної діяльності й вироблення спільних дій щодо забезпечення загального добробуту та економічного зростання в кожній окремій країні. Уперше в історії Європи їх намагаються об'єднати не силою, а виключно правовими засобами й людськими намірами. Практика євроінтеграції довела, що лише союз, заснований на цілковито вільному волевиявленні його членів, може сподіватися на тривале існування, особливо якщо його головними цінностями є свобода і рівність, які впроваджуються в життя та гарантуються, знову ж таки правовими засобами. Усе це знайшло відображення в установчих договорах, на основі яких було утворено Європейський Союз.

Існування Європейського Союзу, спільне економічне та соціальне життя його держав-членів і громадян, кожний з яких має свої, інколи й протилежні, інтереси, виконання фундаментальних завдань і досягнення фундаментальних цілей стало можливим лише завдяки створенню спільної юридичної основи функціонування національних економік, яка дала змогу гармонійно поєднати ці інтереси та забезпечити їх реалізацію.

Укладаючи договір про вступ до європейського співтовариства, держави-члени ЄС добровільно обмежили свої суверенні права щодо правового регулювання політики управління не тільки зов-

нішньо економічних відносин між собою в рамках ЄС, але й будь-яких “внутрішніх” відносин, що можуть стосуватися існування внутрішнього ринку ЄС, включаючи соціальні, екологічні та інші сфери життєдіяльності суспільства. Вони взяли на себе зобов’язання не приймати “дискримінаційних” у відношенні одна до одної законів і нормативних документів, а натомість приймати у деяких сферах державного управління тільки таке законодавство, що слугуватиме цілям подальшого зближення та інтеграції в рамках ЄС.

Процес зближення національних законодавств щодо державного управління на основі економічної і правової моделі Європейського Союзу триває в Європі вже майже п’ятдесят років, але протягом останнього десятиріччя він став дійсно загальноєвропейським. Це сталося завдяки суттєвому прискоренню процесу розширення ЄС на схід. В результаті новітніх геополітичних змін та після прийняття рішень щодо розширення ЄС (1993 р.) вектор євроінтеграції на основі Євросоюзу явно став пріоритетним для всіх європейських країн.

Україна обрала стратегічний курс інтеграції до ЄС, що окреслив пріоритети трансформування її суспільно-економічної організації загалом та розбудови системи макроекономічного регулювання зокрема. Згідно з умовами вступу до Європейського Союзу, визначеними на Копенгагенському самміті Європейської Ради у червні 1993 р., Україні належить адаптувати законодавство до юридичних норм Європейського Союзу, яке не зводиться лише до законодавства ЄС, а включає спільні принципи, цінності та відповідну культуру. Головною метою державної політики було, є і буде створення передумов та здійснення реальних кроків для вступу до Європейського Союзу і послідовне запровадження в життя європейської моделі розвитку загалом. Як ніколи раніше актуальним стало усунення ознак транзитивності економіки, що вимагає, з одного боку, здійснення переходу до європейської практики регламентування економічних відносин, з іншого, – подолання негативних тенденцій її функціонування. Тобто прийняття збалансованого рішення щодо євроінтеграції України пов’язують із розв’язанням проблеми забезпечення сталого економічного зростання та збереження високого рівня соціальних гарантій у комплексі з ринковим реформуванням державного втручання у розвиток соціально-економічної сфери. При цьому надзвичайно важливе значення надають оптимальному використанню такого непрямого методу макроекономічного регулювання як податкова політика.

Встановлення рівня централізації ВВП визначає фінансову базу державного впливу на соціально-економічні процеси, а також виступає стимулюючим або дестимулюючим фактором активізації функціонування підприємницького сектора. Створення за допомогою податкових преференцій зацікавленості у веденні тих чи інших видів фінансово-господарської діяльності сприяє структурним зрушенням в економіці. Узгодження інтересів усіх учасників податкових відносин є одним із чинників ефективних економічних перетворень, а рівень фіскальної свідомості платників податків вимагає відповідного визначення методологічних і методичних основ регулювання оподаткування. Податкова інфраструктура, будучи функцією економічного базису і суспільно-політичної надбудови, містить у собі потенціал зміни фінансово-господарського середовища та пропорцій розширеного відтворення, що й зумовлює необхідність системно продуманого формування та реалізації податкової політики в рамках обраної доктрини соціально-економічних трансформацій.

Адаптація податкового законодавства – це перший етап тривалого процесу наближення України до Європейського Союзу відповідно до критеріїв, що висуваються Європейським Союзом щодо держав, які мають намір приєднатися до нього. Виходячи саме з такого розуміння, процес адаптації має охоплювати як нормотворення, так і нормозастосування і бути обов'язковим для всіх органів державного управління та органів місцевого самоврядування.

З набранням чинності Угоди про партнерство та співробітництво (надалі УПС) між Європейським співтовариством та Україною у березні 1998 р. в Україні розпочався процес адаптації. Враховуючи політичні зміни на теренах України, які пройшли у 2004-2005 рр., нині цей процес потребує додаткових імпульсів. Для України адаптація національного податкового законодавства до правових норм ЄС має особливу значимість і актуальність, оскільки з цим процесом пов'язане не тільки створення правової бази для майбутнього вступу до ЄС, а й досягнення інших важливих для нашої країни цілей, а саме:

- наближення України до повного виконання своїх зобов'язань за Угодою про партнерство та співробітництво між Україною та ЄС, яка була підписана в Люксембурзі 16 червня 1994 р., як етапу на шляху до поступової інтеграції до Європейського Союзу;
- створення підґрунтя та рушійної сили адміністративної реформи в Україні;

- створення стимулу для здійснення економічних реформ, підвищення добробуту населення та сприяння залученню іноземних інвестицій в Україну;
- розвиток зовнішньої торгівлі між Україною та Європейським Союзом, оскільки від податкового регулювання зовнішньоекономічної діяльності наряду залежать обсяги експорту та імпорту товарів, робіт та послуг;
- подальша демократизація суспільних процесів, розбудова основних засад функціонування громадянського суспільства відповідно до європейських стандартів.

Адаптація податкового законодавства України до норм європейської спільноти – важливе завдання, що потребує значних ресурсів і часу. У процесі його реалізації ми маємо покладатися не лише на технічну допомогу з боку ЄС, яка є потрібною і корисною, а, передусім, на власні сили, фінансові та матеріальні ресурси, політичну волю та відповідальність.

Відзначимо, що українська економічна наука неодноразово зверталася до моніторингу перспектив запозичення європейського досвіду з метою внесення змін до вітчизняної податкової політики. Вартими уваги, зокрема, є пропозиції В.Л. Андрущенка, О.Д. Василика, І.О. Івашук, П.В. Мельника, А.М. Соколовської, І.М. Таранова. Багато публікацій присвячується проблемам митно-тарифного регулювання зовнішньоекономічної діяльності. Проте до цього часу, незважаючи на очевидну значимість вибору адекватної державної позиції та формування програми дій для активного включення України у євроінтеграційні процеси, ґрунтовні дослідження можливостей використання інструментарію податкової політики, який вироблений і реалізований світовим фіском для трансформування на цій основі системи соціально-економічних відносин в Україні практично не ведуться.

У колах науковців і практиків прийнято декларувати необхідність застосування виважених підходів у запровадженні будь-яких нововведень щодо регламентування економічних відносин та змін податкового законодавства зокрема. Не піддається сумніву також доцільність збереження широких меж втручання держави у розвиток макроекономічних процесів з метою запобігання можливим непередбачуваним реакціям ще далеко не повністю сформованого ринкового базису господарювання. Однак, всупереч цьому, при розробці засад трансформацій перевага надається або добре зарекомендованим на Заході ліберальним концепціям податкового регу-

лювання соціально-економічних відносин, або (і) максимально спрощеним формам оподаткування.

Так, з метою стимулювання підприємницької ініціативи, де-тінізації економіки та оздоровлення державних фінансів часто пропонується зниження ставок податків у комплексі зі скороченням податкових пільг, але без прив'язки до зміни економіко-інституційних умов функціонування агентів ринку. Проте зниження загального рівня податкового навантаження при дефіциті власних фінансових ресурсів підприємств і перекосів у розвитку банківського кредитування навряд чи спроможне викликати суттєву активізацію фінансово-господарської діяльності і, як наслідок, розширення бази оподаткування, а ліквідація податкових преференцій, ніколи не належавши до стимулів ведення виробництва, не завжди передбачає адекватне збільшення податкових надходжень.<sup>1</sup> Викорінення практики тіньового бізнесу є також завданням далеко не простим і вимагає, крім запровадження економічних заходів, прийняття вольових політичних рішень антикорупційного характеру та тривалого проміжку часу реалізації. Тому політика лібералізації оподаткування в Україні нині, не маючи вагомого впливу на зростання реального ВВП, практично позбавлена можливостей забезпечити вже досягнутий рівень податкових надходжень у короткостроковій та збільшити його до необхідної межі у середньостроковій перспективі. А відсутність достатнього обсягу акумульованих державою для виконання покладених на неї функцій доходів бюджету, в свою чергу, не спроможна позитивно вплинути на процеси трансформування системи соціально-економічних відносин.

Може видатися, що в умовах наявних макроекономічних і структурно-інституційних бар'єрів розвитку ринкових механізмів регулювання економічних процесів єдино правильним рішенням є відмова від впроваджених сучасних податкових форм і максимальне спрощення податкових технологій. Але це враження помилкове. З тим, що в умовах транзитивної, тотально тінізованої економіки такого роду заходи забезпечать прозорість нарахування та сплати податків і податкових платежів, можливо, навіть без зменшення доходів бюджету, ми сперечатися не будемо. Проблема в іншому. Чи не

---

<sup>1</sup> У вітчизняній економічній науці податкові пільги прийнято вважати фіскальними втратами, що культивує спрощене розуміння наслідків їх скасування. Проте чи варто очікувати відповідного сумі наданих преференцій зростання доходів бюджету, якщо зважити на відмову частини суб'єктів ринкових відносин продовжувати у тих же обсягах раніше пільговану фінансово-господарську діяльність?

доведеться знову повертатися до зрілих ринкових ПДВ та відрахувань до державних цільових фондів після досягнення необхідного зростання реального ВВП (якщо останнє все ж таки відбудеться всупереч регресивному впливу кумулятивного ефекту податку з обороту на розвиток багатостадійних виробництв), ще раз переживаючи адаптивні шоки радикальних змін податкового законодавства, і як така податкова політика вписується у стратегію євроінтеграції України? Будь-які трансформації оподаткування нині мають враховувати умови податкової уніфікації.

З іншого боку, прагнення якнайшвидшої інтеграції до євроспільноти може спонукати прийняття рішень у напрямку забезпечення виконання вимог, що ставляться до претендентів на членство у Євросоюзі, нерідко без належного рівня їх економічної оцінки.<sup>2</sup> Це також неприпустимо, як і формування податкової політики без органічного поєднання з іншими сферами регулювання економічних відносин та узгодженості з цілями соціально-економічного розвитку загалом.

Таким чином, беззаперечною можна вважати актуальність пошуків нових шляхів реформування податкової політики в Україні на основі стратегії включення до євроінтеграційних процесів з урахуванням поточного стану розвитку економіко-інституційного базису, що ми і спробуємо зробити, розпочавши аналіз із короткої характеристики європейського досвіду податкового регулювання розвиненої ринкової економіки.

Еволюція оподаткування в Європі відбувалась у певній узгодженості реформаторських курсів нинішніх країн-учасниць Євросоюзу, що, зокрема, добре простежується у загальній тенденції до зростання (в більшій мірі, ніж у США та Японії) частки перерозподілу їх ВВП у другій половині ХХ ст. (див. рис. 5.1.1).

Це зумовлювалося, з одного боку, об'єктивною необхідністю виробництва достатнього обсягу суспільних благ і підтримання високого рівня соціального захисту населення як наслідку впливу тенденцій соціально-економічного розвитку держав колишнього соціалістичного табору, з іншого, – вимогою посилення ролі держави у забезпеченні стійкого економічного зростання та збереження традиційно сильних позицій Західної Європи на міжнародній

---

<sup>2</sup> Так, наприклад, здобуття статусу країни-учасниці СОТ вимагає лібералізації митно-тарифного регулювання, що, у комплексі з обмеженнями в субсидуванні розвитку пріоритетних галузей економіки, доволі часто вступає у суперечність із національними інтересами України.

арені. Відчутні кроки зроблені в напрямку гармонізації податкового врегулювання соціально-економічних відносин. Певних результатів досягнуто в уніфікації непрямого оподаткування загалом та ПДВ зокрема. Країни-учасниці Євросоюзу домовилися про введення обмежень на ставки цього податку в межах своїх територій, впорядкували та узгодили механізми його збору і контролю. Чітко простежуються тенденції переорієнтації європейської практики справляння податків з фізичних осіб від спільного до індивідуального оподаткування, спостерігається зменшення прогресивності податкових шкал.

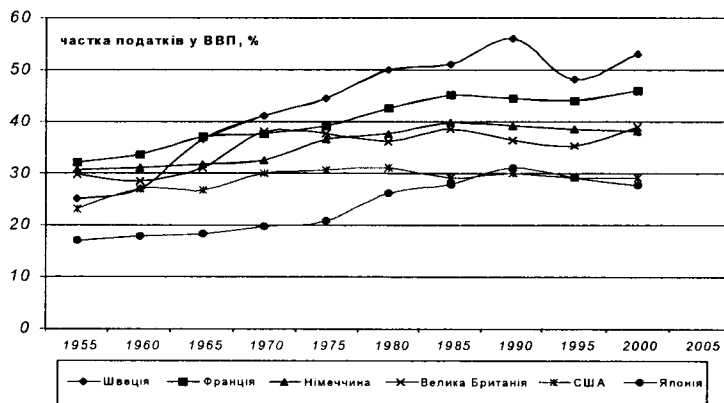


Рис. 5.1.1. Динаміка питомої ваги податків і податкових платежів у ВВП окремих країн із розвинутою ринковою економікою.<sup>3</sup>

Дедалі подібнішими стають механізми функціонування прибуткового оподаткування корпорацій. Проводиться активна робота в напрямку спільного запровадження нових технологій адміністрування податків. Не будемо акцентувати увагу на деталях, оскільки все це вже неодноразово висвітлювалося в економічній літературі.

Слід мати на увазі, що оподаткування є основоположною прерогативою фінансової та управлінської діяльності держав-членів ЄС. Досить цікавими є підходи до уніфікації оподаткування в Європейському співтоваристві. Європейський Союз – об'єднання держав, які прагнуть до політичної та економічної єдності при частковій відмові від своїх національних суверенитетів. Цілі, заради яких

<sup>3</sup> Побудовано за даними Держказначейства та Державної податкової адміністрації України.



об'єдналися ці країни, зводяться до створення митного союзу в межах даного співтовариства, формування спільного ринку робочої сили, послуг та капіталів, ведення єдиної торгової політики щодо інших країн, утворення економічного і валютного союзу на базі використання єдиної для країн-учасниць Євросоюзу грошової одиниці, проведення спільної політики в галузі сільського господарства й транспорту. В основі цих цілей лежить прагнення даних країн розширити ринки збуту й територіальну сферу своєї діяльності, що дасть змогу значно збільшити економічну могутність.

Податкову політику і бюджетну систему витрат, яку практикують у країнах ЄС, можна назвати скоріше скоординованою відповідно до інтересів кожної держави, ніж уніфікованою, але головна перевага її в тому, що вона відповідає інтересам країн-членів. Податкові системи країн з розвинутою ринковою економікою формуються під дією різних економічних, політичних і соціальних умов кожної держави. Значний вплив на них має Зведена податкова політика Європейського співтовариства, за допомогою якої держави-учасники ЄС вирішують наступні завдання: заохочення внутрішнього споживання або, навпаки, його обмеження, стимулювання інновацій, інвестицій у загальноєвропейському плані, а також за пріоритетними галузями та регіонами, заохочення експорту, розвиток економічної та соціальної інфраструктури тощо.

Незважаючи на посилення інтеграційних тенденцій, податкова політика країн Євросоюзу досі характеризується суттєвими національними особливостями.

Так, доктрина розбудови соціально орієнтованої ринкової держави у Швеції реалізується за допомогою встановлення найвишого у світі рівня податкового навантаження на економіку. Причому це не вступає у суперечність з інтересами громадян-виборців, оскільки за допомогою перерозподілених шляхом оподаткування грошових ресурсів фінансуються заходи в рамках активного сприяння підвищенню суспільного добробуту. Переважання у податковій структурі індивідуального прибуткового та непрямих податків (див. табл. 5.1.1) створює можливості для використання регуляторного потенціалу оподаткування з метою забезпечення ефективного господарювання суб'єктів ринку. Податки на соціальне страхування є ще одним важливим джерелом доходів держави, що, трансформуючись у процесі перерозподілу ВВП у засіб стимулювання сукупного попиту, виступають передумовою досягнення стабільного економічного розвитку.

Таблиця 5.1.1.

**Структура податкових надходжень  
деяких європейських країн 1975-1998 рр.,  
у % до загальної суми централізованих державних доходів<sup>4</sup>**

Податкова структура	Країни											
	Швеція			Франція			Німеччина			Великобританія		
	1975 р.	1990 р.	1998 р.	1975 р.	1990 р.	1998 р.	1975 р.	1990 р.	1998 р.	1975 р.	1990 р.	1998 р.
Індивідуальний прибутковий податок	46,5	38,5	35,0	10,6	10,7	17,4	30,0	27,6	25,0	40,0	27,9	27,5
Податок на прибуток корпорацій	4,3	3,1	5,7	5,2	5,3	5,9	4,4	4,8	4,4	6,2	11,6	11,0
Податки на товари і послуги	24,3	25,0	21,6	33,3	28,6	26,6	26,9	26,7	27,4	25,0	31,1	32,6
Податки на соціальне страхування	19,5	27,2	28,7	40,6	44,1	36,2	34,0	37,5	40,4	17,5	17,2	17,6
Податки на майно	1,1	3,5	3,7	5,1	6,3	7,3	3,9	3,4	2,4	12,7	8,0	10,7
Інші податки	4,7	2,7	5,3	5,2	5,2	6,6	0,8	–	0,4	–	4,2	0,6

Традиційно сильні позиції профспілкового руху у Франції зумовлюють навіть закладення соціальних податків в основу системи оподаткування, лєвова частка яких сплачується, відповідно, роботодавцями, а також пояснюють дещо збільшене під впливом інтеграційних процесів, проте все ще порівняно незначне фіскальне спрямування індивідуального прибуткового податку. Прибутковому оподаткуванню корпорацій, як і у Швеції, здебільшого відводять роль стимулювання підприємницької активності, а принципи справедливості побудови податкової системи знайшли вираження у розвинутому оподаткуванні майна. Більше чверті податкових надходжень держави забезпечується за рахунок справляння податків на споживання, основним з яких є запроваджений вперше саме у Франції ПДВ.

Структура оподаткування в Німеччині загалом нагадує французьку, суттєво відрізняючись хіба що питомою вагою індивідуального прибуткового (25,0 і 17,4%) та майнових (2,4 і 7,3%) податків. Причому в Німеччині індивідуальний прибутковий податок, навпаки, поступово припиняє використовуватися виключно як одне з основних джерел поповнення фінансових ресурсів держави та перетворюється на інструмент регулювання соціально-економічних про-

<sup>4</sup> Львовчкін С.В. Макроекономічна стабілізація в Україні у контексті економічного зростання. – К.: Науково-видавничий центр "Наша культура і наука", 2003. – С. 203-204.

цесів, а майновому оподаткуванню ніколи не відводилося значної фіскальної ролі. Ще однією характерною особливістю податкової системи цієї країни є практично рівні пропорції співвідношення прямого та непрямого оподаткування й ідентичні частки податків на соціальне страхування, що сплачують підприємці та наймані працівники у загальному обсязі фонду оплати праці.<sup>5</sup> Тобто формування податкової політики відбувається на основі визначального принципу забезпечення активного розвитку економіки шляхом збалансування інтересів усіх учасників ринкових відносин.

Податкова система традиційно консервативної Великобританії характеризується закріпленням фіскального спрямування як за індивідуальним прибутковим, непрямими та, в меншій мірі, соціальними податками, так і за оподаткуванням корпорацій та майна. Доволі значна централізація фінансових ресурсів забезпечує функціонування добре розвиненої державної соціальної сфери, яка, по суті, виступає альтернативою інституції соціального страхування. При цьому наявне економічне зростання пояснюється саме стабільністю податкової системи, структура якої за 1975-1998 рр. трансформувалася лише в напрямку зміщення акцентів від індивідуального прибуткового до корпоративного та непрямого оподаткування, а також продуманою політикою видатків бюджету, в тому числі й щодо фінансування розвитку державного сектора економіки.

Як бачимо, практика реалізації податкової політики взятих для прикладу чотирьох країн-членів Євросоюзу, що досягли успіхів в економічному розвитку на основі формування різних соціально-економічних концепцій державотворення, не дає підстав сподіватися на проведення повної уніфікації європейського оподаткування навіть у дуже віддаленій перспективі. Це зумовлено не лише обмеженнями у впровадженні радикальних трансформацій умов господарювання. Донині залишається відкритим питання щодо формування єдиного оптимального європейського оподаткування, яке б і в подальшому виступало передумовою стабільно високих темпів економічного зростання всіх інтегрованих національних економік. Тому найімовірніше, що гармонізація регулювання податкових відносин в рамках ЄС і надалі відбуватиметься еволюційним шляхом, за допомогою поетапного встановлення нових вимог до податкових систем країн-учасниць.<sup>6</sup>

<sup>5</sup> Никитин С., Глазова Е., Степанова М. Социальные налоги: опыт Запада // Мировая экономика и международные отношения. – 2003. – № 5. – С. 12-19.

<sup>6</sup> Це дещо спрощує завдання вироблення стратегії інтеграції до євроспільноти для країн-претендентів.

Крім того, саме проведення, подекуди за різних обставин та різними засобами, проте врешті-решт успішних економічних реформ, а не намагання копіювати зарубіжний досвід трансформацій дало змогу окремим, у минулому соціалістичним, країнам отримати членство у ЄС. Кожною з них свого часу було зроблено вдалий підбір інструментів подолання кризових явищ у рамках сформованої доктрини економічних перетворень. При цьому у сфері регулювання податкових відносин часто використовувалася нетипова для розвинених ринкових економік практика надання податкових пільг у формі податкових канікул і легалізації неоподатковуваних доходів, вживалися заходи з метою підтримки національного виробника та сприяння активному впровадженню досягнень науково-технічного прогресу. Все це, в поєднанні з добре продуманою грошово-кредитною та інвестиційною державною політикою, забезпечило реалізацію потенціалу економічних трансформацій.

Вступ цих країн до СОТ відбувся вже в період функціонування їхніх економік із відносно стійкими темпами економічного зростання і тому не викликав якихось суттєвих негативних наслідків.

Нині, звичайно, було би великим перебільшенням сказати, що нові східноєвропейські та прибалтійські учасники ЄС досягли однакових рівнів соціально-економічного розвитку зі Швецією, Францією, Німеччиною та Великобританією. Донині триває трансформування їх економічної політики, яка поступово набирає рис європейських стандартів ринкового державотворення. Щодо регулювання податкових відносин, то це проявляється у тенденціях до вдосконалення непрямого оподаткування та вжиття заходів в напрямку підвищення фіскальної і регулювальної ролі ПДВ, зокрема в подальшому скасуванні економічно недоцільних податкових пільг, впровадженні нових технологій справляння податків, в основу яких закладають принципи самооподаткування тощо. Тобто на даному етапі соціально-економічного розвитку цих країн відбувається етапна лібералізація економічних відносин, пов'язана з об'єктивно необхідним звуженням меж державного втручання у функціонування достатньо розвинутої ринкової економіки.

Як було відзначено, через недосконалість ринкових інституцій регулювання економічних процесів, корумпованість владних структур, а також низький рівень податкової культури, можливості використання сучасного європейського досвіду оподаткування в Україні наразі є дуже обмеженими. Тому стратегічно правильним можна вважати не стільки реформування податкових відносин на основі їх максимального наближення до європейських стандартів, скільки

поширення практики використання податкового інструментарію для стимулювання економічного зростання у комплексі з розв'язанням цих проблем.

З іншого боку, досвід реформ Польщі, Литви, Латвії, Естонії та інших нових країн-учасниць Євросоюзу є також не зовсім придатним для впровадження в Україні, оскільки ринкове трансформування їх економічних систем здебільшого відбувалося одразу після появи перших ознак інфляції, кризових явищ корпоративних і державних фінансів із використанням радикальних методів. Економіка ж України перебувала у стані кризи трохи більше десятиліття і лише в останні роки отримала певні імпульси до економічного зростання.<sup>7</sup>

Значні деформації усіх сфер соціально-економічного розвитку зумовлюють необхідність розробки нових методів економічних перетворень на основі прозорих процедур прийняття системних, чітко узгоджених між собою рішень сильною владою. Об'єктивною є потреба досягнення нового рівня розвитку всіх макроекономічних процесів як однієї з передумов вступу до Євросоюзу на правах рівноправної участі у розподілі вигод від інтеграції.

Однак внаслідок допущених раніше прорахунків у стратегії трансформацій і пов'язаних з цим негативними наслідками функціонування економіки можливості радикального реформування податкової політики в Україні практично вичерпано. Тому вітчизняна політика активного державного втручання в економічні процеси має бути ґрунтовно продуманою у парадигмі “європейські вимоги щодо гармонізації економічних відносин – стратегічні й тактичні цілі соціально-економічного розвитку”. Слід поєднувати репресивні заходи із заохоченням підприємницької діяльності та передбачати запровадження змін переважно еволюційного характеру. Перехід до наступного рівня лібералізації регулювання економічних відносин має зумовлюватися виключно попередніми позитивними трансформаціями економіко-інституційного базису.

Реформуючи податкову політику, перш за все, варто визначитися з оптимальним для економіки України рівнем перерозподілу ВВП. При цьому доцільно керуватися як розрахованим на основі доктрини соціально-економічного розвитку рівнем суспільно необхідних видатків держави, так і можливостями ефективного функціонування підприємницького сектора за певної величини податкового навантаження. У зв'язку з тим, що зроблені нами висновки про необхідність

---

<sup>7</sup> При цьому наявне пожвавлення економічного розвитку не можна пов'язати з позитивним впливом змін в оподаткуванні.

встановлення широких меж втручання держави у регулювання розвитку вітчизняної транзитивної економіки заперечують будь-які спроби суттєво зменшити наявне в Україні співвідношення податків і податкових платежів до ВВП, єдино правильним можна вважати формування засад податкової політики, виходячи з максимального можливого використання одночасно фіскального і регулювального потенціалів оподаткування.

Нетипова для розвинутих європейських ринкових економік масштабність неоподатковуваних фінансово-господарських операцій (тіньовий сектор в Україні становить близько 47% ВВП, в той час як найбільшу тінізацію економічних відносин серед розвинутих європейських країн зафіксовано в Іспанії, Італії, Греції та Бельгії на рівні 16, 20, 27 та 28% ВВП відповідно)<sup>8</sup> зумовлює визначення одним з основних відправних моментів економічних перетворень боротьбу з податковими правопорушеннями. При цьому силові методи, за допомогою заходів для підвищення якості роботи контролюючих органів у комплексі з проведенням антикорупційних розслідувань, мають поєднуватися з використанням важелів економічного впливу. Досягти значних успіхів у скороченні меж тіньового сектора можливо лише після створення максимально доцільних сприятливих умов господарювання в межах реальної економіки та реформування політики видатків держави.<sup>9</sup> Крім того, прискорити вирішення проблеми ухилення від оподаткування можна за допомогою спрощення та систематизації податкового законодавства, максимальної автоматизації процесів адміністрування податків і податкових платежів, а також заходів у рамках виховання фіскальної свідомості нації.

Зміни в структурі оподаткування мають відбуватися на засадах збереження основних, законодавчо встановлених в Україні та добре зарекомендованих як дієвий засіб регулювання перерозподільних відносин країн ЄС, податків і податкових платежів. Причому специфіка вітчизняних умов господарювання зумовлює необхідність трансформування податкової сфери з акцентуванням уваги на непрямому оподаткуванні.

За допомогою податків на споживання можна ефективно контролювати витрати в рамках економіки загалом, що визначає їх як стабільне джерело доходів держави. І хоча практика справляння

---

<sup>8</sup> Scheider F., Enste D. *Shadow Economies Around the World: Size, Causes, and Consequences*. – Wash., 2000.

<sup>9</sup> Усвідомлення значення внесків до централізованих фондів грошових коштів як передумови належного виконання державою своїх зобов'язань перед суспільством не викликати додаткових стимулів для порушення податкового законодавства.

ПДВ, зокрема, не може служити підтвердженням сказаного, ми вважаємо, що альтернативи йому існувати не може. Так, по-перше, ПДВ – найдосконаліша форма універсальних акцизів. По-друге, цей податок нині перетворився на невід’ємний атрибут сучасного європейського оподаткування. Наявність у складі національної податкової системи ПДВ є однією з умов членства у Євросоюзі. Тобто, якщо питання про своєчасність і оптимальність форми запровадження ПДВ в Україні ще можна віднести до дискусійних, то думки з приводу необхідності його заміни після більш як десятирічного функціонування простим в адмініструванні архаїчним податком з обороту є апріорі хибними.

Вирішення проблеми бюджетного відшкодування ПДВ загрозливо зростає, що треба шукати у площині посилення контролю держави за експортними операціями, тимчасового (до усунення масових зловживань) запровадження ПДВ-рахунків або інших форм справляння податку безпосередньо за підсумками здійснених оподатковуваних операцій на основі переходу до касового методу визначення дати виникнення податкових зобов’язань і податкового кредиту, а численні рекомендації щодо зменшення ставки або використання поряд із основною знижених ставок ПДВ варто розглядати вже згодом та ретельно оцінювати з точки зору очікуваних соціальних ефектів і наслідків для бюджету. Потребує перегляду сучасне пільгове ПДВ-оподаткування, в першу чергу в рамках так званих територій пріоритетного розвитку. Крім того, зростанню фіскальної ефективності ПДВ, як і інших податків та податкових платежів, сприятиме запровадження дієздатних механізмів, що забезпечують відповідальність податкоплатників за виконання своїх фінансових зобов’язань.

На відміну від країн Євросоюзу, де специфічні акцизи відіграють доволі вагому роль як джерело доходів бюджетів, надходження від акцизного збору в Україні завжди були в 2,5-4 рази меншими, ніж ПДВ. І хоча з року в рік це співвідношення поступово зменшується, можливості використання акцизного оподаткування як інструменту перерозподілу ВВП залишаються все ще дуже обмеженими. Донині, незважаючи на формування переліку підакцизних товарів на основі зразків світової практики,<sup>10</sup> основні надходження акцизного збору забезпечуються за рахунок споживання алкогольної і тютюнової продукції.

---

<sup>10</sup> При цьому варто згадати, що керівними органами Євросоюзу поки що тільки рекомендується (!) обмежувати перелік підакцизних товарів, крім алкогольної й тютюнової продукції, бензином та іншими нафтопродуктами.

Майже відсутнім є клас споживачів товарів елітного попиту, а високі ціни імпорту нафтопродуктів змушують встановлювати мінімальні ставки акцизів. Все це підтверджує необхідність досягнення нових рівнів економічного розвитку і суспільного добробуту в Україні як основи розширення меж акцизного оподаткування та передумови вступу до Євросоюзу загалом. Хоча, з іншого боку, певні резерви зростання доходів бюджету можуть критися у підвищенні ставок акцизного збору на шкідливі для здоров'я алкогольні та тютюнові вироби, що не є товарами першого вжитку.

Митно-тарифну політику в сучасній Україні, всупереч побажаням євро-спільноти, варто розвивати у двох напрямках: економічно доцільного використання ввізного мита з метою захисту національного виробника та запровадження практики обмеження сировинно спрямованого експорту. Нагального вирішення потребує і проблема запровадження ефективного митного контролю. Вжиття таких заходів у рамках виважено сформованої доктрини соціально-економічного розвитку України сприятиме зміцненню позицій національних виробництв зі значною часткою доданої вартості у структурі ціни виробленої ними продукції, що, в подальшому, нівелюватиме негативні та посилюватиме позитивні наслідки здобуття членства у СОТ, а також дасть змогу забезпечити зростання потенціалу фіскалу вже у найближчій перспективі. Згодом, звичайно, такий протекціонізм потребуватиме заміни його лібералізацією зовнішньоторговельних зв'язків. Преференції використання прямого оподаткування, навпаки, мають зводитись до оптимального регулювання соціально-економічних відносин.

Якщо переважною більшістю країн-учасниць Євросоюзу в основу функціонування індивідуального прибуткового податку закладається доволі вагоме фіскальне спрямування, то сучасний стан розвитку економіки України можливість визнання за оподаткуванням доходів фізичних осіб визначальної ролі як джерела податкових надходжень бюджетів заперечує. Післякризовий період трансформації соціально-економічних відносин зумовлює все ще незначний рівень декларованих доходів населення, основним джерелом яких донині залишається заробітна плата. Тому у 2004 р. і було проведено реформування прибуткового податку з громадян.

Грунтовну оцінку наслідкам здійснених змін у парадигмі “зростання сукупного попиту – фіскальні втрати” можна буде дати, звичайно, тільки через кілька років. Проте вже нині можна говорити про безпідставність сподівань лише за допомогою заміни не адекватної умовам сучасного економічного середовища прогресивної



шкали єдиною ставкою індивідуального прибуткового податку легалізувати тіньові доходи населення. Високі ставки відрхувань до державних цільових фондів і надалі стримуватимуть прагнення підприємницьких структур відображати в офіційній звітності реальні суми заробітної плати. Більше того, за висновками Економічної експертної групи в Росії, де подібна реформа прибуткового податку відбулася у комплексі зі зменшенням базової ставки і встановленням регресивної шкали соціального податку, зростання офіційної заробітної плати на 3,2 % ВВП у 2001 р. більшою мірою було зумовлено структурними зрушеннями в економіці, ніж скороченням меж використання тіньових схем оплати праці.<sup>11</sup>

Доволі сумнівними можна вважати і сподівання за допомогою такого податкового нововведення вплинути на динаміку економічного зростання. Так, по-перше, в умовах транзитивної економіки темпи зростання виробництва значно відстають від темпів зростання сукупного попиту, у зв'язку з чим збільшення доходів домогосподарств здатне викликати не тільки зростання ВВП, а й інфляцію. По-друге, зменшення податкового навантаження на задекларовані великі й середні доходи пов'язується, насамперед, зі збільшенням споживання дорогих імпортних товарів, що, хоч і збільшує надходження від непрямих податків, не сприяє розвитку національного виробництва. По-третє, зумовлене функціонуванням пропорційного податку з доходів фізичних осіб поглиблення соціальної диференціації суспільства негативно впливає на динаміку граничної схильності до заощаджень, що також не стимулює інвестування. Це закономірна дія об'єктивних процесів. І скоріше за все, навпаки, зростання ВВП на 12,1% не дало змоги допустити значного скорочення надходжень податку з доходів фізичних осіб (лише з 13,8 до 13,5 млрд. грн., тобто на 2,17%) у 2004 р.<sup>12</sup>

На наш погляд, від властивої податковим системам розвинутих ринкових економік прогресивності індивідуального прибуткового оподаткування не варто було відмовлятися повністю.<sup>13</sup>

З поступовим підвищенням рівня суспільного добробуту й подоланням неспроможності державних інституцій адекватно контролювати перерозподільні відносини значення диференційованого

<sup>11</sup> Васильєва А., Гурвич Е., Субботин В. Экономический анализ налоговой реформы // Вопросы экономики. – 2003. – № 6. – С. 38-60.

<sup>12</sup> Оприлюднення звіту про виконання Державного Бюджету за 2004 р. // [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).

<sup>13</sup> Кращою альтернативою і нині є запровадження справляння податку з доходів фізичних осіб на основі оптимізованої шкали з декількох ставок, можливо, навіть у межах дискусійного в уряді діапазону 10-35%.

підходу до оподаткування різних соціальних груп постійно зростає. Тому принесені в жертву домінантам спрощення адміністрування принципи справедливості побудови податкової системи, не маючи перспектив подолати наявні негативні тенденції у розвитку економіки нині, виступатимуть стримувальним фактором перетворень у майбутньому.

Разом з тим, трансформації індивідуального прибуткового оподаткування в Україні започаткували і ряд прогресивних нововведень. Так, вкрай низький неоподатковуваний мінімум доходів громадян було замінено соціальною пільгою – своєрідним прототипом стандартного для країн-учасниць ЄС вирахування у сумі прожиткового мінімуму. Розширено податкову базу за рахунок оподаткування відсотків на заощадження громадян, частини доходів від операцій з майном, доходів, отриманих податкоплатником від роботодавця як додаткові блага тощо. Запроваджено практику надання так званого податкового кредиту за підсумками року. Проте чимало зі згаданих положень Закону України “Про податок з доходів фізичних осіб” потребують подальшого ґрунтовного доопрацювання, що вже неодноразово ставало предметом наукових дискусій.

Особливо виважених підходів вимагає трансформування прибуткового оподаткування підприємств. При цьому, знову ж таки, не зовсім придатним для України можна вважати наслідування панівних для країн із розвинутою ринковою економікою тенденцій до оподаткування прибутку на основі поєднання низьких податкових ставок і поміркованої системи податкових пільг. В умовах економіки перехідного типу першочергового значення набуває реалізація державної стратегії сприяння структурним зрушенням як основи перебудови всієї системи економічних відносин, а загальне зниження ставки податку на прибуток, при всій своїй значущості, не може ефективно впливати на окремі сфери й напрями економічної діяльності.<sup>14</sup>

Характерною ознакою розвитку економіки України є наявність багатьох суб’єктів господарювання, що неефективно функціонують, у виробничих процесах яких використовується морально застаріле та фізично зношене устаткування, а також екологічно шкідливі технології. Донині не поодинокими є випадки виробництва неконкурентоспроможної навіть на внутрішньому ринку продукції, яка знаходить збут лише в рамках державного сектора. Не викликає

---

<sup>14</sup> Никитин С., Никитин А., Степанова М. Налоговые льготы, стимулирующие предпринимательскую деятельность в развитых странах Запада // Мировая экономика и международные отношения. – 2000. – №11. – С. 48-56.

сумніву, що заохочувати активізацію економічної діяльності таких агентів ринку загальнодержавним зниженням податкового навантаження сенсу немає. Для них і мінімальна ставка як податку на прибуток, так і інших податків та податкових платежів, буде високою. Тому одним з основних відправних моментів економічних реформ в Україні має стати “ліквідація” цього так званого некро-сектора економіки, в тому числі за допомогою (якщо доцільно) державного фінансування технічного переозброєння окремих підприємств.

Нейтральне оподаткування, звичайно, є вельми привабливим з точки зору його здатності забезпечувати однакові умови ведення фінансово-господарської діяльності для всіх суб’єктів ринкових відносин за неідеальності механізмів податкового стимулювання пріоритетних сфер підприємництва та деформацій функціонування інституту представницької демократії, які унеможливають оптимальне для економіки загалом визначення самих пріоритетів. Державні субсидії та дотації можна вважати ефективним Інструментом сприяння розвитку стратегічно важливих виробництв з точки зору прозорості процедури прийняття рішень щодо фінансової підтримки підприємств і простоти контролю за цільовим витрачанням виділених їм із бюджету коштів. Проте чи доцільно розглядати адресне бюджетне фінансування виключно як альтернативу преференційному оподаткуванню, особливо зваживши на те, що така зміна форми не змінює суті створення сприятливого фінансового середовища для певних категорій агентів ринку, та на євроінтеграційні наміри України?

Ми не будемо заперечувати очевидного. Політика надання пільг із податку на прибуток нині орієнтується на стимулювання розвитку галузей економіки, що визначають позиції України у міжнародній торгівлі лише як сировинного додатку Європи, а функціонування численних вільних економічних зон вже давно перетворилося на поле для масових економічних зловживань, практично не реалізуючи закладений у ньому регуляторний потенціал. Але це свідчить не стільки про повну дискредитацію податкових преференцій, скільки про необхідність переорієнтації пільгового оподаткування від прийняття пролобійованих дискретних рішень до визнаної на Заході політики сприяння інвестиційному процесу на основі впровадження високотехнологічних виробництв,<sup>15</sup> доцільність виваженого підбору

<sup>15</sup> Так, наприклад, у країнах ЄС широкого розповсюдження набуло використання прискореної амортизації, стимулювання інвестицій у технології екологічного типу, зменшення величини оподаткованого прибутку на суму витрат на придбання патентів і ліцензій, а також інвестиційного кредиту.

та комбінування пільг і запровадження ефективних технологій використання пільгових податкових інструментів у рамках наявного економіко-інституційного базису. Тобто нині об'єктивно зумовленим є вдосконалення (а не обмеження практики) преференційного оподаткування, яке поряд із наданням бюджетних субсидій і дотацій має стати основою фінансової стратегії структурної перебудови економіки. Податковим пільгам, як класичному інструменту опосередкованого державного впливу на розвиток соціально-економічних відносин, потрібно відводити роль стимулятора ринкового переливу капіталу на засадах сприяння технічному оновленню виробничої сфери, а директивне субсидування й дотації, не спроможні ефективно впоратися з виконанням цього завдання, варто використовувати переважно за галузевим принципом та з метою фінансування реалізації стратегічно важливих проектів.

Чинна до 2004 р. ставка податку на прибуток на рівні 30% не була адекватною складним умовам фінансово-господарської діяльності підприємств. Тому її зниження до 25% можна вважати одним із нечисленних позитивних моментів сучасної трансформації оподаткування в Україні, особливо якщо зважити на зростання надходжень податку з 13,1 млрд. грн. у 2003 р. до 16 млрд. грн. (на 22,14%) у 2004 р.<sup>16</sup>

Проте, слід зазначити, що без коригування податкової політики на основі наведених вище рекомендацій удосконалення інфраструктури податку на прибуток досягнення стабільно високих темпів економічного зростання очікувати марно.

Нагальної оптимізації потребує оподаткування місцевими податками і зборами. Його структурне вдосконалення нині пов'язують як зі скасуванням обов'язкових платежів, витрати на адміністрування яких перевищують власні надходження, так і з поступовим наближенням до європейських гармонізованих зразків. Разом з тим, розглядати місцеве оподаткування як фінансову базу для проведення місцевими органами влади відносно самостійної економічної політики поки що недоцільно (і не лише з огляду на обмежені фінансові можливості останнього). За сучасних умов розвитку соціально-економічних відносин в Україні значні повноваження у здійсненні перетворень необхідно концентрувати, у першу чергу, в руках сильної центральної влади. Але згодом, з подальшою демократизацією економічної організації суспільства, роль місцевих податків і зборів має трансформуватися вже у напрямку забезпечення фінансової незалежності органів місцевого самоврядування

---

<sup>16</sup> Оприлюднення звіту про виконання Державного Бюджету за 2004 р. // [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).

від органів влади вищого рівня й уряду, що відповідає основному принципу побудови фінансової системи розвинутих держав і є необхідною передумовою та гарантією стабільного фінансування місцевих потреб незалежно від суспільно-політичних і соціально-економічних змін на державному рівні.<sup>17</sup>

Внаслідок відсутності національних традицій справляння податку на майно він ніколи не відіграватиме в Україні вагомої фінансової ролі. Більше того, його запровадження нині наштовхується на проблему недостатньої бази оподаткування: низький рівень доходів основної частини населення не дає змоги розвинути клас власників нерухомості – фізичних осіб, а зумовлене появою додаткового прямого податку зростання загального рівня податкового навантаження не може не спричинити негативного впливу на ведення економічної діяльності господарюючих суб'єктів. Тому, якщо поряд із чинним оподаткуванням земельних ділянок і транспортних засобів законодавче регламентувати справляння цього, традиційного для податкових систем розвинутих ринкових економік, майнового податку (з метою не стільки наповнення місцевих бюджетів, скільки прискорення процесів банкрутства безнадійно збиткових підприємств – власників значної кількості основних виробничих фондів і з урахуванням тенденцій європейської уніфікації оподаткування), то лише на засадах ретельно продуманої пільгової політики й ефективних процедур адміністрування.

Як вже було відзначено, доволі високі ставки відрахувань до державних цільових фондів нині також не сприяють активізації фінансово-господарської діяльності підприємницького сектора. Необхідність включати у собівартість продукції значні нарахування на фонд оплати праці часто змушує підприємства функціонувати на межі збитковості, що, природно, не може не накладати негативних відбитків на процеси зміцнення їх економічного потенціалу та інвестування в рамках держави загалом. Разом з тим, з уже згаданих нами причин дуже обмеженими є можливості запозичення сучасного європейського досвіду соціального оподаткування в частині закріплення обов'язку сплати значних обсягів внесків за найманими працівниками. Тому, незважаючи на всю значущість сприяння розвитку інституції соціального страхування, альтернативи оптимальному з точки зору загальнодержавних інтересів зменшенню відрахувань до державних цільових фондів в Україні на даний час не

---

<sup>17</sup> Юрій С. Фінансова парадигма місцевого самоврядування // Світ фінансів. – 2004. – Випуск I. – С. 6-14.

існує.<sup>18</sup> Перспективним з позицій спрощення адміністрування можна вважати запровадження єдиного соціального податку.

Податкове стимулювання малого бізнесу набуло неабиякого поширення у світі завдяки здатності розширення сектора малих підприємств позитивно впливати на вирішення проблеми зайнятості. Причому різноманітні пільгові режими оподаткування цієї категорії суб'єктів господарювання є невід'ємною складовою сучасних податкових систем навіть у країнах із розвинутою ринковою економікою. В Україні також було запроваджено спрощені технології оподаткування малого бізнесу. Проте їх функціонування нині пов'язують не стільки з позитивним вирішенням макроекономічних завдань, скільки з масовими зловживаннями і фіскальними втратами. Висновки очевидні – реформування пільгового оподаткування суб'єктів малого підприємництва необхідно проводити на засадах створення сприятливих умов не для ухилення від сплати податків, а для ефективного ведення (із розширенням у перспективі) фінансово-господарської діяльності. Актуальними можна вважати пропозиції щодо запровадження справляння податку у вигляді диференційованої плати за спецпатент залежно від встановлених характеристик – аналога відомих у світовій практиці варіантів оподаткування “за стандартом” – для так званих мікрофірм, а також диференціювати ставки єдиного податку в укрупнених галузях (сферах) підприємницької діяльності з подальшим, спочатку експериментальним, переходом до оподаткування різниці між виручкою від реалізації та вартістю використовуваних у виробництві факторів для більших за розміром суб'єктів малого бізнесу.<sup>19</sup>

Усі трансформації податкової сфери необхідно на належному рівні закріпити законодавчо. При цьому, якщо рівень розвитку суспільно-політичних і соціально-економічних відносин дає змогу деяким європейським країнам ефективно регламентувати оподаткування навіть за допомогою звичаєвого права, то Україні потрібна кодифікація чітко узгоджених між собою процедур справляння податків і механізмів функціонування податкової системи загалом. Здійснити останню можна на основі прийняття окремих законодавчих актів із подальшою їх систематизацією після доопрацювань, які

<sup>18</sup> Повну відміну практики нарахувань на фонд оплати праці ми не вважаємо доцільною з огляду на, знову ж таки, вимоги податкової уніфікації в рамках стратегії євроінтеграції України.

<sup>19</sup> Квасовський О. Концептуальні засади оптимізації спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва в Україні // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації: Збірник тез доповідей за матеріалами 2-ої міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених (24-25 лютого 2005 р.). – Тернопіль: Економічна думка, 2005. – С. 79-82.

визначені проблемами практичної реалізації в умовах сучасного економіко-інституційного середовища. Разом з тим, правове регламентування податкових відносин має не виходити за межі цивілізованих форм і сприяти гармонізації взаємовідносин фіску і платників податків.

Каменем спотикання у сфері уніфікації податкової політики в контексті Європейської інтеграції є відсутність у нашому суспільстві одностайності в сприйнятті євроінтеграційних процесів і недостатнє усвідомлення необхідності та незворотності цього процесу. Окремі політичні кола нашого суспільства відкидають саму ідею інтеграції України з ЄС лише на тій підставі, що доцільніше розвивати співробітництво в однорідному соціально-економічному середовищі, тобто в рамках СНД.

З огляду на це, варто звернутися до світового досвіду, який переконує, що вибір інтеграційних пріоритетів не носить альтернативного характеру, оскільки участь в одному інтеграційному об'єднанні не виключає можливість участі в іншому. Правомірність останнього положення засвідчує широка практика функціонування існуючих регіональних інтеграційних угруповань, таких, наприклад, як Центральноевропейська зона вільної торгівлі (CEFTA), країни учасники якої своєю стратегічною метою вважають членство в ЄС; або ж Європейська асоціація вільної торгівлі (EFTA), більшість країн-членів якої є водночас членами ЄС та ін. Тому протиставлення векторів ЄС та СНД як альтернатив передінтеграційного вибору суперечить змісту та завданням процесів регіональної інтеграції.

Ставлення до пріоритетів інтеграційного вибору як до альтернативи призводить до того, що значна кількість депутатського корпусу Верховної Ради України не розуміє доконечної важливості адаптації податкового законодавства України до законодавства ЄС. Отже, сьогодні прийняття Верховною Радою законопроектів, підготовлених урядом та адаптованих до законодавства ЄС, проблематичне (це наочно видно із законотворчої діяльності Верховної Ради щодо вступу України в СОТ), оскільки на перший план висуваються не об'єктивні вимоги переходу на детермінанти цивілізованого розвитку, а фактори суб'єктивного плану, насамперед амбіції політичних партій та угруповань. Робота з приведення національного податкового законодавства у відповідність до європейських стандартів набуває сьогодні загальнодержавної ваги. Над цим аспектом державотворення необхідно працювати всім разом і необхідно здійснювати скоординовану діяльність як виконавчої, так і законодавчої влади із залученням провідних українських фахівців та науковців.

Наведені вище рекомендації формування ефективної податкової політики в Україні на засадах створення оптимальної податкової інфраструктури, забезпечення сталого економічного зростання в межах визначеної доктрини соціально-економічного розвитку, а також поступової гармонізації регламентування та регулювання оподаткування відповідно до стратегії євроінтеграції, звичайно, потребують подальших досліджень щодо пошуку конкретних форм, методів і технологій реалізації. Об'єктивною є необхідність проведення ґрунтовного аналізу можливих наслідків їх впровадження в розрізі всіх учасників податкових відносин із використанням економіко-математичного моделювання і комп'ютерної обробки інформації та, звичайно, врахуванням російського досвіду трансформацій оподаткування. Адже останній може стати як одним з аргументів на користь окремих прогресивних нововведень, так і застереженням від прийняття вже або ще не адекватних соціально-економічним та суспільно-політичним умовам України податкових рішень.

## 5.2. ПОДАТКОВО-БОРГОВІ СТРАТЕГІЇ ФІСКАЛЬНОГО РЕГУЛЮВАННЯ ТРАНЗИТИВНОЇ ЕКОНОМІКИ

Дослідження потенціалу і реального впливу податкової політики на динаміку економічного зростання сьогодні можна вважати чи не основною темою полемічних дискусій сучасної економічної науки.

Особливою біполярністю поглядів характеризуються позиції західних вчених, частина яких на основі неокейнсіанської теорії доводить необхідність встановлення широких фіскальних меж втручання держави у розвиток ринкової економіки для стимулювання економічного зростання,<sup>20</sup> а інша частина – навпаки, за допомогою неоліберального інструментарію обґрунтовують шкідливість значного бюджетного перерозподілу фінансових ресурсів і визнають ефективність державного впливу на макроекономічні процеси виключно з метою усунення негативних екстерналій функціонування

---

<sup>20</sup> Див., наприклад:  
Easterly W., Rebelo S. Fiscal Policy and Economic Growth: An Empirical Investigation. CEPR Discussion Paper No 8, 1994;  
Corsetti G., Roubini N. Optimal Government Spending and Taxation in Endogenous Growth Models. NBER Working Paper No 5851, 1996;  
Gerson Ph. The Impact of Fiscal Policy Variables on Output Growth. – IMF No 1 Working Paper. 1998.



ринку.<sup>21</sup> Рекомендації перших та других базуються на критичному сприйнятті доказів опонентів, часто виводяться за результатами розрахунків в рамках спеціально побудованих економіко-математичних моделей, проте жодна з позицій не відзначається явними перевагами перед іншими. До того ж як кейнсіанські, так і ліберальні концепції макроекономічного регулювання були до певної міри вдало апробовані практикою і тепер почергово використовуються урядами високорозвинених країн залежно від того, яке завдання перед ними ставиться: подолання циклічного спаду або боротьба з інфляційними наслідками неефективної державної активності. Причому такі реалії навіть приводять окремих науковців до висновків про незалежність економічного зростання від розмірів державного сектора економіки (бюджетного перерозподілу ВВП).<sup>22</sup>

Досі залишається відкритим питання встановлення оптимального співвідношення між ринковим саморегулюванням та фінансовою активністю держави задля забезпечення стабільного економічного зростання як передумови прискорення поступу у соціально-економічного розвитку. Доводиться знаходити компромісне рішення щодо регулювання перерозподільних відносин та визначення меж безпосереднього державного впливу на економічні процеси, не пригнічуючи ринкових стимулів прояву підприємницької ініціативи. І це є надзвичайно гострою проблемою у формуванні стратегії податкової політики для будь-якої держави, а особливо для держав з економікою транзитивною, яким притаманні значні деформації розвитку соціально-економічної системи та її фінансової інфраструктури зокрема.

Першою спробою побудувати модель взаємозв'язку фіскальної експансії (видатків) держави та економічного зростання на теренах пострадянського простору можна вважати дослідження російських вчених А. Ілларионова та Н. Пивоварової,<sup>23</sup> що через низку необґрунтованих теоретичних узагальнень і методологічних неточностей було

---

<sup>21</sup> Gwartney J.D., Lawson R., Edwards C., Park W., de Rugy V., Wagh S. *Economic Freedom of the World. 2000 Annual Report*. Vancouver, The Fraser Institute, 2000; Tanzi V., Schuknecht L. *Public Spending in the 20<sup>th</sup> Century. A Global Perspective*. Cambridge University Press, 2000.

<sup>22</sup> Див., наприклад, Sala-i-Martin X. *15 Years of New Growth Economics: What Have We Learnt?* Columbia University Discussion Paper No 0102-47, 2002.

<sup>23</sup> Илларионов А., Пивоварова Н. *Размеры государства и экономический рост // Вопросы экономики. – 2002. – № 9. – С.18-45.*

піддано жорсткій критиці.<sup>24</sup> Основні зауваження стосувалися того, що модель описувала взаємозв'язки економічного зростання і видатків держави без будь-якої структуризації останніх. А це ще можна допустити з врахуванням відносної оптимальності бюджетної політики для країн із розвинутою ринковою економікою, проте не по відношенню до країн з економікою транзитивною, видатки яких потребують не стільки радикального абсолютного скорочення,<sup>25</sup> скільки удосконалення своєї структури.

Сьогодні вже очевидно, що економічне зростання не повинно вступати у суперечність з фіскальними інтересами держави, продукування якою суспільно необхідних благ вимагає певного рівня видатків бюджету. В свою чергу зростання ВВП відбувається під впливом зростання сукупного попиту, що є можливим, за умов надання цілого ряду соціальних гарантій, державного (як альтернативи не завжди ефективному приватному) фінансування наукових досліджень, освітніх заходів, культури, охорони здоров'я тощо. Більше того, для країн з транзитивною економікою необхідне вжиття широкомасштабних заходів в рамках покращання добробуту нації, оскільки поглиблення соціальної диференціації суспільства аж ніяк не може чинити позитивного впливу на динаміку ВВП.<sup>26</sup>

Не варто очікувати стабільного економічного зростання і без створення відповідної ринкової інфраструктури, забезпечення ефективного функціонування інституцій захисту права приватної власності та сприяння добросовісній конкуренції, не говорячи вже про необхідність належного виконання державою таких функцій як гарантування безпеки підприємницької діяльності тощо. Тобто вже із вище зазначеного випливає, що навіть мінімальна межа податкових та боргових доходів бюджету в Україні, не може оцінюватись на більш як вдвічі меншому середньоевропейського рівні.

Економічному зростанню можна також сприяти, закладаючи у бюджет капітальні вкладення у розвиток виробництва. Незважаючи

---

<sup>24</sup> Балацкий Е., Коньшев В. Роль государственного сектора в национальной экономике: общемировые тенденции // Общество и экономика. – 2003. – № 7-8; Нигматулин Р. Об оптимальной доле государственных расходов в ВВП и темпах экономического роста // Вопросы экономики. – 2003. – № 3; Тамбовцев В. Об экономическом росте и размерах государства // Вопросы экономики. – 2003. – № 6.

<sup>25</sup> Авторами було запропоновано зменшити частку видатків держави до рівня 18-21% ВВП.

<sup>26</sup> Barro R.J. Inequality and Growth in Panel of Countries. 1999. [www.harvard.edu](http://www.harvard.edu); Шевяков А. Социальное неравенство, бедность и экономический рост // Общество и экономика. – 2005. – № 3.

на дію закону Вагнера,<sup>27</sup> згідно з яким видатки держави зростають швидшими темпами, ніж ВВП, загрожуючи крахом бюджетної системи, потреба фінансового стимулювання економічного зростання державою є очевидною. Так, у країнах ЄС поживавлення інвестиційних процесів досягається за допомогою підприємств державної форми власності. Особливо під час економічної кризи, коли приватний сектор здебільшого орієнтується на “проїдання” своїх ресурсів, інвестиції державного сектора створюють умови для збалансування процесів споживання та нагромадження, а, отже, економічного зростання. Фінансування таких інвестицій, початково поглинаючи ресурси бюджету, забезпечує його наповнення на довгостроковій основі (завдяки розширенню бази оподаткування). Тому стійкого зростання ВВП можна досягти і за порівняно високих видатків бюджету.

Визначення оптимальних величини та структури видатків і співвідношення державного та приватного секторів економіки в Україні – це, звичайно, теми окремих наукових досліджень. Ми ж, довівши безперспективність формування фіскальних стратегій лише на основі встановлення зв'язку загального обсягу видатків бюджету та зростання ВВП, вважаємо за доцільне перевести моделювання фінансової активності держави у площину пошуку ефективних джерел покриття цих видатків. Тобто ми пропонуємо дослідити вплив податкової політики на пропорції розширеного відтворення під дещо незвичним для сучасної економічної науки кутом зору: як, використовуючи потенціали оподаткування та державного запозичення, фінансово забезпечити виконання функцій держави, максимально сприяючи зростанню ВВП. Чому саме оподаткування та державні запозичення? Відповідь дуже проста – державні запозичення це не що інше як відстрочені на майбутнє податкові зобов'язання, а тому між оподаткуванням і державними запозиченнями простежуються функціональні причинно-наслідкові зв'язки.

Доходи бюджету відповідно до принципів визначальної бази повинні визначатися заданою величиною видатків, а не навпаки.<sup>28</sup> У випадку недоцільності встановлення необхідного для фінансування державних потреб рівня оподаткування дефіцит бюджету покривається за рахунок державних запозичень.<sup>29</sup> І, як ми доведемо,

<sup>27</sup> Луніна І. Політичні та економічні фактори зміни рівня державних видатків // Економіка України. – 2004. – №6.

<sup>28</sup> Крисоватий А.І. Оподаткування і ринок: умови та можливості поєднання: Монографія. – Тернопіль: Видавництво Карп'юка, 2000. – С. 31.

<sup>29</sup> Інші шляхи наповнення бюджету ми розглядати не будемо з огляду на їх фіскальну малозначущість (неподаткові надходження), поступового вичерпання (доходи від приватизації) або непопулярності використання (грошова емісія).

від оптимальності податкового та боргового забезпечення функціонування держави економічне зростання залежить не менше, ніж від маніпуляцій з видатковою частиною бюджету, яка повинна переглядатись лише за умов недостатності (недоцільності використання) цих джерел фінансування.

Для визначення оптимального податкового навантаження вже традиційно використовується концепція фіскальної кривої Лаффера,<sup>30</sup> що описує взаємозв'язки податкових надходжень та ставок оподаткування, а саме: із підвищенням ставок податків (збільшенням податкового навантаження) понад деякий оптимальний рівень відбувається зменшення доходів бюджету, викликане звуженням податкової бази.

Проте, як вже було відмічено Є.В. Балацьким, дана концепція має деяку методичну і теоретичну неповноту.<sup>31</sup> В ній неявно враховується реакція виробника (податкоплатника) на збільшення податкового навантаження – його поведінка описується за допомогою змін у податкових надходженнях. Але сьогодні питання ставиться вже по-іншому. Первинним елементом дієвої податкової політики визнається податкоплатник з його ставленням до зміни рівня оподаткування. Залежність між обсягами виробництва і податковим навантаженням задається так званою виробничою кривою (кривою ВВП), яка має параболічну форму з точкою максимуму. Величина ж податкових надходжень є нічим іншим, як похідною обсягу виробництва на податкове навантаження і відповідно фіскальна крива виступає своєрідною проекцією виробничої кривої. Тобто первинною є реакція виробника, а наповнення бюджету – виключно технічний процес.

Обидві криві мають вид парабол, гілки яких направлені донизу. Логіка, закладена у таких залежностях, наступна. Із підвищенням рівня оподаткування виробник активізує фінансово-господарську діяльність, оскільки зростаюче податкове навантаження зменшує його прибуток і тим самим стимулює компенсувати ці втрати за рахунок нарощування обсягів виробництва. Проте даний процес не безмежний і при досягненні деякого критичного значення податкового навантаження виробник ставить під сумнів доцільність

<sup>30</sup> Барулин С.В., Бекетова О.Н. Лафферовы эффекты в экономике современной России // Финансы. – 2003. – № 4;

Вишневецький В.П., Липницький Д.В. Оцінка можливостей зниження податкового тягара // Фінанси України. – 2000. – № 1;

Папава В. Лафферов эффект с последствием // МЭиМО. – 2001. – №7.

<sup>31</sup> Балацкий Е. Инвариантность фискальных точек Лаффера // МЭиМО. – 2003. – № 3; Балацкий Е. О природе несостоятельности российской фискальной системы // Общество и экономика. – 2004. – № 11-12.

подальшого використання такої стратегії – збільшення прибутку вже не компенсує податкові платежі, що зростають. В цей момент починається зниження виробничої активності в легальному секторі економіки та зростання в тіньовому, відбувається перелив капіталу до країн з більш сприятливим податковим кліматом і, як наслідок, настає рецесія. Якщо спад виробництва (зменшення ВВП) досить вагомий, то податкові надходження припиняють зростати і починають поступово скорочуватись.

На перший погляд, розгляд замість одної кривої двох не вносить суттєвих коректив у вихідну концепцію Лаффера. Проте це не так. Між точками оптимального податкового навантаження на двох кривих завжди спостерігається деяке розходження. Адже спочатку рецесія не настільки значна, щоб фіскальні втрати від звуження податкової бази перевищили зростання податкових надходжень під впливом підвищення рівня оподаткування. І це розходження і є тим новим елементом, якого не існує в класичній теорії Лаффера. А розрахунок замість одної-двох точок фіскального оптимуму, що отримали назву точок Лаффера 1-го і 2-го роду, а також у відповідності із обгрунтованими нами критеріями формування податкової політики у правовій державі, можуть називатись ще й точками економічної ефективності та фіскальної достатності,<sup>32</sup> є своєрідним ключем для встановлення оптимального рівня оподаткування.

Потрібно відмітити, що на сьогодні відомо чимало моделей та методів кількісної ідентифікації таких точок. На сторінках економічних видань у свій час описувались оптимізаційні та дискрептивні аналітичні моделі, розрахункові алгоритми на основі методу часткової інтерполяції і графічного методу.<sup>33</sup> Проте, як показала практика, відповідно до аналітичних моделей точки економічної ефективності та фіскальної достатності або відсутні, або набувають нереалістичних значень. А розрахунковим алгоритмам механічного виявлення точок Лаффера без глибокого сутнісного наповнення властива вада абсолютної нестійкості їх результуючих значень при використанні реальних статистичних даних.

<sup>32</sup> Крисоватий А.І. Оподаткування і ринок: умови та можливості поспання: Монографія. – Тернопіль: Видавництво Карп'юка. 2000. – С. 24-26.

<sup>33</sup> Балацкий Е. Лафферовы эффекты и финансовые критерии экономической деятельности // МЭиМО. – 1997. – № 11;

Балашкий Е. Точки Лаффера и их количественная оценка // МЭиМО. – 1997. – № 12; Балацкий Е. Эффективность фискальной политики государства // Проблемы прогнозирования. – 2000. – № 1;

Куликов А.Г., Павлов И.П. Графический метод расчета ВВП и поступление налогов в бюджет // Финансы. – 2000. – № 5.

Добре зарекомендувала себе при подальших прикладних розрахунках хіба що економетрична модель Є.В. Балацького,<sup>34</sup> яким було запропоновано використати виробничо-інституційну функцію виду:

$$Y = \gamma DK^{(a+bq)q} \times L^{(n+mq)q}, \quad (1)$$

де  $Y$  – обсяг ВВП держави;

$K$  – капітал (обсяг основних фондів);

$L$  – праця (чисельність зайнятих в економіці);

$q$  – податкове навантаження (відносний рівень оподаткування, який розраховується як частка податкових надходжень  $T$  у ВВП,  $q = T/Y$ );

$D$  – трендовий оператор (функція, яка залежить від часу  $t$ );

$\gamma, a, b,$  – параметри, статистично оцінені на основі ретроспективних  $n, m$  динамічних рядів. Змінні  $Y, K, L$  і  $q$  беруться за відповідні роки  $t$ .

Відповідно до виразу (1) ВВП держави є функцією праці, капіталу та податкового навантаження. Причому вплив праці й капіталу на економічне зростання в свою чергу залежить від податкового середовища: еластичність праці й капіталу є квадратичною функцією податкового навантаження.

Функція (1) задає виробничу криву, тобто залежність між ВВП та податковим навантаженням. Тоді фіскальна крива (залежність між обсягом податкових надходжень і податковим навантаженням) описується наступною функцією:

$$T = \gamma q DK^{(a+bq)q} \times L^{(n+mq)q}, \quad (2)$$

Фіскальна точка Лаффера 1-го роду  $q'$  (точка економічної ефективності) відповідає точці максимуму виробничої кривої (1), коли  $dY/dq = 0$ . Для функції (1) вираз для точки Лаффера 1-го роду має вигляд:

$$q' = -\frac{1}{2} \frac{n \ln L + a \ln K}{m \ln K + b \ln K}, \quad (3)$$

Аналогічно визначається точка Лаффера 2-го роду  $q''$  (точка фіскальної достатності), під якою розуміють точку максимуму фіскальної кривої (2), коли  $dY/dT = 0$ . Формула для точки Лаффера 2-го роду функції (2) має вигляд:

<sup>34</sup> Принаймні емпіричні розрахунки в рамках економік Росії, США, Швеції та Великобританії дали досить обнадійливі результати як з точки зору статистичної значимості всіх закономірностей, так і їх сутнісного змісту. Див.: Балацкий Е. Анализ влияния налоговой нагрузки на экономический рост с помощью производственно-институциональных функций // Проблемы прогнозирования. – 2003. – № 2.

$$q'' = \frac{1 \pm \sqrt{(n \ln L + a \ln K)^2 - 8(m \ln L + b \ln K) - n \ln K - a \ln K}}{4 m \ln L + b \ln K}, \quad (4)$$

Як бачимо, у випадку встановлення податкового навантаження на рівні  $q'$  слід очікувати найвищих темпів економічного зростання (завдяки дії ринкових стимулів активізації підприємницької ініціативи), на рівні  $q''$  – максимальних податкових надходжень.<sup>35</sup> Причому перебування фактичного значення податкового навантаження  $q$  у зоні значень між цими двома точками фіскального оптимуму означає, що підприємницький сектор вже переходить до режиму рецесії, а доходи бюджету, незважаючи на реакцію останнього, зростають далі. Скажемо навіть більше. Проявляється протиріччя між двома функціями податків: розподільчо-регулюючою і фіскальною (перша – тяжіє до підтримки виробника, друга – до наповнення бюджету). І це, як вважає Є.В. Балацький, є надзвичайно гострою проблемою формування оптимальної податкової політики, яку розв'язати не можна: рішення про зміну рівня податкового навантаження приймається або на користь податкоплатника, або на користь бюджету; чим більша ширина зони фіскального протиріччя, тим більший антагонізм між двома функціями податків і тим менше сподівань подолати цей антагонізм.<sup>36</sup>

Проте, на нашу думку, такі висновки є передчасними. Адже, по-перше, не виключено, що вже при податковому навантаженні на рівні точки Лаффера 1-го роду  $q'$  акумульовані податкові надходження  $T'$ , ( $T' = q'Y' = \gamma q' DK^{(a+bq)q} \times L^{(n+mq)q}$ ) не перевищуюватимуть суми суспільно необхідних витратків  $G$ , ( $T' \geq G$ ), і бюджет можна буде звести без дефіциту (із профіцитом). За таких умов, звичайно, ніякого фіскального протиріччя не виникає. Хоча, з іншого боку, це може мати місце лише у країнах із розвинутою ринковою економікою і лише під час економічного буму. По-друге,

<sup>35</sup> Потрібно відмітити, що такий розрахунок оптимального рівня оподаткування дозволяє визначити лише середнє для економіки в цілому значення показника податкового навантаження. Проте, як відомо, високі темпи зростання ВВП досягаються не стільки при оптимальних загальнодержавних ставках податків, скільки при функціонуванні ефективного преференційного оподаткування, спрямованого, в першу чергу, на стимулювання інвестиційно-інноваційної діяльності. Тому на практиці в рамках визначення оптимальної частки податків та податкових платежів у ВВП необхідно проводити ще й розрахунки максимально допустимого податкового навантаження на пріоритетні сфери підприємництва, і на інноваційний сектор зокрема. Це можна зробити, наприклад, на основі економіко-математичної моделі, запропонованої у Балацького Є.В., Лапіна В.И. Диффузійна модель динаміки інноваційного ринку с учетом налогового фактора // Финансовый бизнес. – 2004. – № 4.

<sup>36</sup> Балацький Є. О природе несостоятельности российской фискальной системы // Общество и экономика. – 2004. – № 11-12.

якщо навіть для фінансування державних потреб недостатньо податкових надходжень  $T'$ , ( $T' < G$ ), то перед тим, як підвищувати рівень оподаткування, потрібно ще оцінити можливості покриття дефіциту бюджету шляхом державного запозичення.

Державні позики – альтернативне до податків джерело наповнення бюджету. Проте і їх використання має певні обмеження. Розміщення запозичення, забезпечивши виконання видаткової частини бюджету в умовах його дефіцитності, через певний період часу повинні бути повернені зі сплатою відсотків. Тому за їх рахунок необхідно фінансувати лише ті інвестиційні проекти, подальше функціонування яких сприятиме стійкому зростанню ВВП. Тільки тоді на обслуговування та погашення позик вилучатимуться лише додатково акумульовані на основі розширення податкової бази доходи бюджету і, отже, згодом не доведеться або підвищувати податкове навантаження або мінімізувати видатки, підриваючи можливості економічного зростання й надалі.

Потрібно відмітити, що дані вимоги до використання державних запозичень у свій час були знехтувані європейськими країнами з транзитивними економіками і всі вони в тій чи іншій мірі стикнулися із проблемою боргового тягаря. Тільки одним вдалося її розв'язати, використавши для погашення позик і відсоткових виплат доходи від приватизації державних підприємств та (або) домігшись списання частини боргу, та здобути членство в ЄС, а іншим – таким як Україна та Росія – довелось докладати зусиль для пом'якшення негативного впливу державного боргу на бюджетну систему та економіку в цілому під загрозою дефолту. Причому вдало проведені останніми реструктуризації боргових зобов'язань хоч і дозволили оптимізувати структуру боргових платежів, проте лише відклали в часі вирішення проблеми пошуку джерел обслуговування та погашення державної заборгованості.

Власне цим і пояснюється спрямованість вітчизняного моделювання боргових стратегій на пошуки перспектив нормалізації ситуації із державною заборгованістю та шляхів підвищення ефективності заходів у рамках зменшення державного боргу.<sup>37</sup> Результуючими виразами моделей є, як правило, рівняння оцінки майбут-

<sup>37</sup> Див., наприклад:

Вавилов А., Трофимов Г. Стабилизация и управление государственным долгом России // Вопросы экономики. – 1997. – № 12;

Балашкий Е., Свистунов В. Прогнозирование внешнего долга: модели и оценки // МЭиМО. – 2001. – № 2;

Іващук О.Т., Кравчук Н.Я. Кількісні методи фінансового прогнозування боргової стратегії держави: концептуалізація, методологія, практика // Світ фінансів. – 2004. – Випуск 1.



нього боргового тягаря за різних параметрів розвитку економіки. А розраховані на їх основі показники можуть порівнюватися з допустимими значеннями показників боргової безпеки, що для нашого дослідження є вельми корисним з погляду виявлення можливостей розміщення нових позик. Адже сьогодні, як не важко зрозуміти підсумувавши все вище сказане, саме показники боргової безпеки і визначають граничні межі використання боргового забезпечення у фінансуванні витрат держави.

Наведемо дещо модифіковані нами формули<sup>38</sup> розрахунку основних показників відносного боргового тягаря в ув'язці з їх критичними значеннями.

Так, умова загальної платоспроможності описується виразом виду:

$$d_t + d'_t = \frac{(1+r_t)d_{t-1}}{(1+x_t)(1+p_t)} + \frac{(1+r'_t)(1+\delta_t)d'_{t-1}}{(1+x_t)(1+p_t)} + [h_t - e_t h_t^s] \leq 60\%, \quad (5)$$

де  $d_t$  ( $d'_t$ ) – частка внутрішнього (зовнішнього) боргу у ВВП;

$x_t$  – темп приросту реального ВВП;

$p_t$  – темп інфляції;

$r_t$  ( $r'_t$ ) – середня номінальна відсоткова ставка за внутрішніми (зовнішніми) позиками;

$\delta_t$  – темп приросту курсу долара;

$h_t$  – частка (первинного) дефіциту бюджету у ВВП;

$h_t^s$  – частка сукупного дефіциту бюджету у ВВП (є сумою первинного дефіциту і платежів за накопиченими боргами);

$e_t$  – частка сукупного бюджетного дефіциту, яка фінансується за рахунок кредитів НБУ;

$t$  – часовий період (рік).

Частка витрат на обслуговування державного боргу у ВВП вважається допустимою, коли виконується умова:

$$s_t + s'_t = \frac{(r_t + 1/\tau_t)d_{t-1}}{(1+x_t)(1+p_t)} + \frac{(1+\delta_t)(r'_t + 1/\tau'_t)d'_{t-1}}{(1+x_t)(1+p_t)} \leq 10\%, \quad (6)$$

де  $s_t$  ( $s'_t$ ) – частка витрат на обслуговування внутрішнього (зовнішнього) боргу у ВВП;

$\tau_t$  ( $\tau'_t$ ) – середній термін внутрішнього (зовнішнього) запозичення.

<sup>38</sup> Івашук О.Т., Кравчук Н.Я. Кількісні методи фінансового прогнозування боргової стратегії держави: концептуалізація, методологія, практика // Світ фінансів. – 2004. – Випуск 1.

Допустимий рівень навантаження боргових платежів на бюджет визначається:

$$w_t + w'_t = \frac{(r_t + 1/\tau_t)d_{t-1}}{(1+x_t)(1+p_t)n_t} + \frac{(1+\delta_t)(r'_t + 1/\tau'_t)d'_{t-1}}{(1+x_t)(1+p_t)n_t} \leq 20\%, \quad (7)$$

де  $w_t(w'_t)$  – рівень навантаження платежів за внутрішніми (зовнішніми) запозиченнями на бюджет;

$n_t$  – частка доходів бюджету у ВВП (за нашими припущень – рівень оподаткування, тобто  $n_t \approx q_t$ ).

Із виразу (7) випливає, що при виконанні умов (5) і (6) подальше запозичення вважається допустимим допоки витрати на обслуговування державного боргу становитимуть не більше як 1/5 прогнозованих податкових надходжень. І це є важливим обмеженням у співвідношенні податкового та боргового забезпечення фінансування видатків бюджету.

Разом з тим позитивні результати співставлення розрахункових даних із відповідними значеннями показників боргової безпеки в рамках нерівностей (5), (6), і (7) є необхідною, але недостатньою умовою для активізації державного запозичення. Потрібно ще визначити сфери ефективного використання розміщених на певних умовах (сплати відсотка й погашення позик). Причому при невиконанні умов (5), (6) і (7) це позбавлено будь-якого сенсу, оскільки переобтяжена державним боргом країна, як правило, може здійснювати лише дорогі короткострокові запозичення, що апріорі означає неефективність інвестування за рахунок залучених позик. І як не парадоксально, об'єктивною є необхідність початкового досягнення зростання ВВП та доходів бюджету (податкових надходжень) як шляху до розширення міжборгового забезпечення сприяння стабільному економічному зростанню.<sup>39</sup>

Якщо умови державного запозичення для країн із розвиненими ринковими економіками дозволяють використовувати позичкові ресурси навіть для фінансування капітальних вкладень у ринкову і соціальну інфраструктуру, що має досить опосередкований вплив на динаміку ВВП і в цілому забезпечує обслуговування та погашення боргових зобов'язань за рахунок розширення бази оподаткування, то для країн з економікою транзитивною ситуація зовсім

<sup>39</sup> Зростання ВВП та доходів бюджету зменшує значення показників відносного боргового тягара. Це відновлює довіру до боргових інструментів держави і, як наслідок, поступово починають розширюватися можливості розміщення позик на все більш сприятливих умовах.

інша. Їх боргові інструменти здебільшого не відносяться до довгострокових та розмішуються під порівняно високі проценти, а високі темпи зростання ВВП не завжди супроводжується необхідним абсолютним приростом податкових надходжень.<sup>40</sup> Крім того, за властивого цим економікам дефіциту інвестиційних ресурсів залучення внутрішніх позик викликає скорочення інвестицій приватного сектора, що само по собі аж ніяк не прискорює економічне зростання. Тому за таких умов державне запозичення можна вважати виправданим лише для фінансування самоокупних інвестиційних проектів, а доцільність розміщення позик повинна визначатися ефективністю здійснених інвестицій. Іншими словами, обов'язковим є виконання вимоги фінансового забезпечення повернення суми інвестованої у конкретний проект позики ( $Z_i$ ) та суми сплачених за нею відсотків ( $R_i$ ) за рахунок централізованих у бюджеті доходів від подальшого функціонування такого проекту ( $P_i$ ), що математично відображається виразом виду:

$$Z_i + R_i \leq P_i, \quad (8)$$

Як не важко помітити, такі вимоги до державного запозичення майже не відрізняються від умов залучення і використання банківського кредиту, що здавалося б свідчить про недоцільність розміщення позик. Проте це не так. За транзитивної економіки вартість і терміни банківського кредитування приватних інвесторів здебільшого не є більш сприятливими, ніж умови обслуговування та погашення боргових зобов'язань держави, яка до того ж має значно більше можливостей ефективно використати позичкові ресурси, здійснюючи інвестиції у високоприбуткові проекти в рамках так званої державної монополії. При цьому активізація розвитку державного сектора економіки мультиплікуватиме пошкваллення виробничої та інвестиційної діяльності приватного, що в свою чергу стимулюватиме стійке зростання ВВП. Таким чином, необхідно вирішити лише проблему пошуку об'єктів ефективного державного капіталовкладення, у чому можуть допомогти вже відомі інвестиційні моделі.<sup>41</sup>

Додавши усі значення  $Z_i$ , за яких виконується умова (8), отримуємо суму економічно доцільного державного запозичення ( $Z$ ). Це можна виразити рівнянням виду:

---

<sup>40</sup> Незважаючи на навіть досить високі темпи економічного зростання, абсолютна сума приросту ВВП, як правило, не забезпечує достатнього для подальшого обслуговування та погашення значних обсягів боргових зобов'язань розширення податкової бази.

<sup>41</sup> Івашук О.Т. Кількісні методи та моделі фінансового прогнозування: Навчальний посібник. – Тернопіль: Економічна думка, 2004. – С. 69-131.

$$Z = \sum_{i=1}^n Z_i, \quad (9)$$

де  $n$  – кількість об'єктів державного капіталовкладення.

І, нарешті, порівнюючи суму податкових надходжень  $T'$  та економічно доцільного державного запозичення  $Z$  із величиною суспільно необхідних видатків  $G$ , можемо зробити наступні висновки. Якщо виявиться, що даного податкового та боргового забезпечення цілком достатньо для фінансування видатків бюджету ( $T' + Z \geq G$ ), то оптимальною стратегією фіскального регулювання буде встановлення податкового навантаження на рівні точки Лаффера 1-го роду  $q'$  та розміщення боргових зобов'язань загальним обсягом  $Z$ . У такому випадку бюджет буде зведено із покритим державними запозиченнями дефіцитом, а економіка отримує максимум стимулів для активного функціонування як за рахунок створення сприятливого податкового середовища для прояву підприємницької ініціативи суб'єктами ринкових відносин, так і завдяки мультиплікуючому впливу капіталовкладень держави у розвиток виробництва.

Якщо ж доведеться констатувати, що податкових надходжень  $T'$  та економічно доцільного державного запозичення  $Z$  не достатньо для фінансування суспільно необхідних видатків  $G$ , ( $T' + Z < G$ ), що для країн з транзитивною економікою може виявитись навіть досить реальним, то розгляду можливостей підвищення податкового навантаження  $q$  не уникнути. Без сумніву, таке підвищення може мати сенс лише до рівня точки Лаффера 2-го роду  $q''$ , при якому забезпечуються максимальні податкові надходження  $T''$ . Хоча, з іншого боку, остаточне рішення потрібно приймати тільки після оцінки ефективності бюджетного перерозподілу ВВП.<sup>42</sup>

<sup>42</sup> Теоретично перерозподільні відносини вважаються ефективними. Адже саме у розпорядженні держави є чимало важелів для спрямування централізованих нею фінансових ресурсів власне у "точки" зростання ВВП, що не завжди забезпечує вільний перелив капіталу розвинених ринкових економік, не згадуючи вже про перекоси розвитку інвестиційних процесів економік трансформаційних. Крім того, господарюючі суб'єкти часто не зацікавлені вкладати кошти у малоприбуткові або неприбуткові згадані вище сфери діяльності, завдяки функціонуванню яких економічне зростання прискорюється, а у випадку неналежного функціонування, взагалі, може втратити сенс. Проте на практиці і особливо це стосується знову ж таки економік перехідного типу, бюджетна політика формується не тільки на базі об'єктивних економічних чинників, скільки під впливом суб'єктивних популістських міркувань. Видатки бюджету часто спрямовуються не на фінансування економічно ефективних капіталовкладень, а на утримання гіпертрофованої соціальної інфраструктури, і це обмежує можливості швидкого зростання ВВП.

Відповідно до критерію соціальної справедливості у формуванні податкової політики у правовій державі<sup>43</sup> оподаткування вважається близьким до оптимального, якщо забезпечується висока поверненість сплачених податків у вигляді суспільних благ, що по суті визначає необхідність організації ефективного використання акумульованих державою податкових надходжень з метою сприяння економічному зростанню як основної рушійної сили соціально-економічного розвитку. А це означає, що підвищення податкового навантаження можна вважати доцільним лише коли бюджетний перерозподіл ВВП продукує більше зростання останнього, ніж би це мало місце при активнішому функціонуванні суб'єктів ринкових відносин за більш сприятливого оподаткування.

Інтерпретуємо такі міркування математично.

Розрахуємо суму необхідних податкових надходжень  $T'$ , за якої можна буде профінансувати максимум видатків бюджету:

$$T' = G - Z, \quad (10)$$

де, звичайно,  $T'$  об'єктивно не може перевищувати максимально можливих податкових надходжень  $T^*$ , ( $T^* < T' \leq T^{**}$ ).

Відповідно розраховане на основі модифікованого рівняння (2) податкове навантаження  $q'$ , при якому можна буде акумулювати податкові надходження обсягом  $T'$ , знаходитиметься у зоні між точками економічної ефективності  $q^*$  та фіскальної достатності  $q^{**}$  ( $q^* < q' \leq q^{**}$ ).

Далі перевіримо умову ефективності бюджетного перерозподілу ВВП, яку опишемо за допомогою нерівності виду:

$$|\Delta Y(\Delta q)| < |\Delta Y(\Delta T)|, \quad (11)$$

де  $\Delta Y(\Delta q)$  – зменшення обсягу ВВП внаслідок підвищення податкового навантаження  $\Delta q$  від  $q^*$  до  $q'$  ( $\Delta q = q' - q^*$ );

$\Delta Y(\Delta T)$  – збільшення обсягу ВВП у результаті бюджетного перерозподілу додатково акумульованих після збільшення рівня оподаткування  $\Delta q$  податкових надходжень  $\Delta T$  ( $\Delta T = T' - T^*$ ).

Виконання умови (11) свідчить про доцільність встановлення податкового навантаження  $q$  на рівні необхідного для фінансування

<sup>43</sup> Крисоватий А.І. Оподаткування і ринок: умови та можливості поєднання: Монографія. – Тернопіль: Видавництво Карп'юка, 2000. – С. 26-28.

видатків бюджету  $G$  податкових надходжень  $T'$ , тобто на позначці  $q'$ . Податкові надходження  $T$  будуть рівними  $T'$ .

Якщо ж умова (11) не виконується, тобто бюджетний перерозподіл ВВП не забезпечує більшого економічного зростання, ніж активізація функціонування суб'єктів ринкових відносин в умовах сприятливішого оподаткування, то підвищувати податкове навантаження  $q$  вище за рівень точки економічної ефективності  $q^*$  не варто. Відповідно, акумульовані податкові надходження  $T$  становитимуть  $T^*$ .

І, нарешті, порівняємо обсяги економічно доцільного податкового ( $T$ ) та боргового забезпечення функціонування держави із видатками бюджету за допомогою нерівності виду:

$$T + Z \geq G, \quad (12)$$

Якщо умова (12) не виконується, а це можливо за умови встановлення податкового навантаження  $q$  як на рівні  $q^*$ , так і  $q'$  (навіть у випадку  $q' = q^{**}$ ), то єдиним способом уникнути бюджетної кризи залишається перегляд загального обсягу і структури початково запланованих видатків допоки права частина виразу нерівності не зрівняється з лівою. Адже будь-яке інше рішення на користь посилення ролі перерозподільних процесів пригнічуватиме дію ринкових стимулів активізації підприємницької ініціативи, на яких базується довгострокова стратегія стійкого економічного зростання.

Як бачимо, жодних підстав говорити про нерозв'язне фіскальне протиріччя Балацького немає. Адже проблема вибору стратегії фіскального регулювання полягає не просто в запровадженні сприятливого для розвитку підприємництва оподаткування одночасно із максимальним наповненням бюджету,<sup>6</sup> а й передбачає організацію оптимального трансформування податкових надходжень у суспільні блага у комплексі з пошуком альтернативних джерел фінансування видатків. Можливості податкового забезпечення функціонування держави порівнюються з потенційним фіскальним ефектом економічно виправданого державного запозичення та загальним обсягом видатків бюджету, а сама стратегія підпорядковується умові сприяння стабільному зростанню ВВП за рахунок активізації ведення підприємницької діяльності й (або) розширення міжфінансової активності держави. Оподаткування діалектично поєднується з борговим інструментарієм наповнення бюджету задля ефективного фінансування суспільно необхідних видатків та забезпечення оптимального функціонування соціально-економічної системи держави.

Державне запозичення доцільно використовувати виключно для капіталовкладень у розвиток економіки. Залучення позик з будь-якою іншою метою не лише не даватиме необхідного імпульсу для поживлення економічних процесів, а й виступатиме стримуючим фактором зростання ВВП надалі. Адже не забезпечене розширенням податкової бази обслуговування та погашення державної заборгованості рано чи пізно призведе до загострення бюджетної кризи, коли податкових надходжень виявиться недостатньо для фінансування навіть мінімальних видатків держави одночасно із здійсненням боргових платежів, а розміщення нових позик стане недоступним. Відповідно величина соціальних видатків в жодному разі не повинна перевищувати централізованих за оптимального з точки зору фіскальної достатності, економічної ефективності та соціальної справедливості рівня оподаткування податкових надходжень, що є умовою організації ефективних перерозподільних процесів та, як наслідок, зростання ВВП. Тобто визначені вимогами досягнення стійкого економічного зростання обсяг і структура видатків бюджету хоч і є першоосновою у встановленні меж експансії фіску, проте не можуть слугувати їй самоціллю, оскільки забезпечують ефективне функціонування держави лише за наявності відповідних джерел покриття. Не покриті податковими надходженнями соціальні видатки та фінансово не забезпечені за рахунок державного запозичення (у випадку недостатності податкових надходжень) видатки розвитку однозначно потребують перегляду.

Звісно, в умовах детінізації та інших трансформацій транзитивної економіки України розраховані на основі виразів (1)-(12) показники можуть досить суттєво змінюватися в часі, ускладнюючи формування стратегії податкової політики, а з набуттям останньою всіх ознак ринкової, фактори виробництва стануть настільки мобільними, що відстань між двома точками фіскального оптимуму скоротиться до мінімальної і доведеться вносити корективи у вихідну схему моделювання векторів податкової реформи. Проте це не повинно зменшувати актуальності пошуків механізмів практичної реалізації даного алгоритму вибору податково-боргового забезпечення фінансування видатків бюджету, адже сучасне реформування податкової політики методом спроб і помилок є значно гіршою альтернативою розбудови податкової інфраструктури сприяння економічному зростанню держави.

### 5.3. МОДЕЛЮВАННЯ ВЕКТОРІВ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Питання відношення держави до розподілу і перерозподілу доходів є одним з основних, які проводять демаркаційну межу між різними моделями соціально-економічної доктрини, оскільки особливості фінансування і реалізації соціальних програм в тій або іншій країні в кінцевому рахунку визначаються кількісними і якісними параметрами перерозподільчої діяльності держави. Стратегія реформування податкової політики повинна чітко базуватися на певній науково обґрунтованій соціально-економічній доктрині держави. Наукова парадигма державотворення визначає наступні моделі соціально-економічної доктрини держави.

Так, неоліберальна англосакська модель орієнтована на ринковий розподіл доходів при мінімальному втручанні держави в їх регулювання. Обґрунтуванням такого підходу, який набув найбільшого поширення з настанням консервативної революції на початку 80-х років, є необхідність посилення економічної конкурентоспроможності. Це, у свою чергу, припускає, *з одного боку*, згортання державної діяльності щодо вирівнювання доходів через податкову політику, розширення шкали доходів, зростання ієрархії заробітної платні, скорочення програм соціального захисту, а, *з іншого боку*, – зниження податкового тягаря на підприємців, ослаблення антистимулювання виробничих та інвестиційних зусиль, підвищення індивідуальної відповідальності за результати праці, зростання її інтенсивності та продуктивності і, як наслідок, *збільшення суспільного добробуту*.

Вражаючи підсумки економічного розвитку США в останнє десятиліття XX ст., коли країна встановила рекорд по безперервності економічного зростання (що продовжувалося протягом восьми років), свідчать про життєздатність і ефективність даної моделі. Якщо керуватись основним висновками теорії добробуту, то це означає, що економіка США досягла або близька до досягнення межі добробуту. Разом з тим економічне зростання, показуючи збільшення національного доходу на душу населення, свідчить лише про зростання *суспільного добробуту*, але не про розподіл цього добробуту між групами населення й індивідами.

Проте якщо звернути увагу на даний важливий аспект проблеми добробуту, то виявиться, що разом із тенденцією зростання суспільного добробуту не менш характерною тенденцією останніх десяти-



літь для США (як найбільш типового представника англосакської моделі) являється збільшення ступеня нерівності в суспільстві і найвищі показники бідності серед промислово розвинених країн.

Чи можна тільки на підставі показників зростання суспільного добробуту вважати англосакську модель економіки соціально оптимальною? Очевидно, що якщо виходити з утилітаристських уявлень про суспільний добробут як просту суму індивідуальних корисностей, то такий висновок можна зробити навіть при надто волаючих показниках бідності й нерівності. Але якщо виходити з інших критеріїв справедливості (егалітаристських або роулсіанських), то питання про суспільну оптимальність англосакської моделі переходить в розряд спірних. А тому для України, на нашу думку, така модель соціально-економічної доктрини державотворення буде суперечити Конституції нашої держави і є неприйнятною як з економічної, так і з соціальної сторони.

Проміжне положення (між англосакською і скандинавською моделлю) відносно до проблеми перерозподілу доходів займає рейнська модель, заснована на ордоліберальних і соціально-ринкових підходах. Цій моделі притаманна необхідність і доцільність державного перерозподілу доходів для здійснення соціального урівноваження всіх соціальних груп, але тільки такою мірою, щоб не порушити основу основ соціального ринкового господарства – конкурентоспроможність ринкового механізму.

На відміну від англосакської моделі, де критерій ефективності у вирішенні питань розподілу доходів відіграє вирішальну роль, в рейнській моделі, як писав А. Мюллер-Армак, “соціальні цілі відіграють таку ж важливу роль, як і економічні”. Стосовно проблеми розподілу доходів це означає, що держава, підтримуючи, гарантуючи і захищаючи за допомогою порядків (норм, законів, інститутів) ефективну роботу конкурентного ринкового механізму, вирішує одночасно два завдання: 1) сприяє економічному зростанню; 2) мобілізує, не послабляючи конкурентних переваг ринку, величезні ресурси для перерозподілу валового внутрішнього продукту через податкову політику з метою підвищення добробуту всіх соціальних груп населення.

Дані цілі є взаємодоповнюючими: економічна ефективність, створюючи основу перерозподільчих програм, сприяє зростанню добробуту, але і перерозподіл доходів, скорочуючи нерівність, знімає соціальні бар’єри, знижує конфліктність між соціальними групами, створює основи для самозабезпечення і подальшого зростання добробуту, стимулюючи тим самим зростання ефективності й забезпечення умов економічного зростання. Звичайно, така мо-

дель, як відзначають учені, розвивається не без внутрішньої напруги, яка викликана значними масштабами перерозподільчих процесів (близько 50% ВВП перерозподіляється через бюджет в “рейнських” країнах порівняно з 40% в “англосакських”) і з менш вражаючими економічними досягненнями (країни “рейнської групи” поступаються США в темпах економічного зростання). Проте не дивлячись на це, з погляду збалансованості економічної оптимальності й соціальної справедливості країни рейнської групи ближче до стану, який в теорії добробуту називається суспільним оптимумом. Так, порівняння рейнської моделі з англосакською показує, що:

- ієрархія заробітної платні в країнах рейнської моделі менша (це, зокрема, визначається існуванням досить жорсткої залежності оплати праці від кваліфікації, стажу роботи і відданості підприємству на відміну від гнучкої заробітної платні в англосакській моделі);
- ступінь нерівності менший (згідно з класифікацією, запропонованою для країн ОЗСР, в країнах рейнської групи
- виділяється низький ступінь нерівності і високий рівень добробуту);
- число бідних, як мінімум, в три рази менше;
- система охорони здоров'я і освіти ефективніша й доступніша (це положення буде розкрито нижче).

У скандинавській моделі соціально-економічної доктрини держави посилені всі соціальні риси рейнської моделі: 1) ринок є механізмом, який ще більшою мірою самоорганізовується, будь-яке незначне втручання держави в економіку відсутнє, діяльність підприємців в значній мірі не залежить від держави; 2) перерозподільча політика держави є більш егалітарною (вирівнювальною).

Не дивлячись на те, що і рейнська і скандинавська моделі відносяться до одного і того ж типу соціального ринкового господарства, багато дослідників відзначають, що відмінні особливості останньої пов'язані не з економічними, а з політичними чинниками. Так, у Швеції впродовж більше ніж шести десятиліть при владі перебувала соціал-демократична партія, яка перенесла принципи соціальної демократії на економіку. Тому скандинавську модель частіше називають соціал-демократичною ринковою економікою.

Якщо в рейнській моделі економічні й соціальні цілі для держави однаково важливі, то для соціал-демократичної держави існує пріоритет соціальних цілей над економічними, що приводить до високої перерозподільчої діяльності держави (через бюджет перерозподіляється 50-60% ВВП). Проте, окрім кількісної розбіжності

в об'ємах перерозподілу, скандинавська модель відрізняється від рейнської наступними рисами:

- ще меншою ієрархією заробітної платні, що пояснюється політикою вирівнювання держави в області заробітної платні (особливо це характерно для Швеції);
- високими розмірами оподаткування і прогресивнішою шкалою прибуткового податку порівняно з рештою промислово розвинених країн, що призводить до вирівнювання величини доходів, які одержуються через систему заробітної платні ще до отримання соціальних трансфертів;
- пріоритетним напрямом соціальних витрат є акцент, що ставиться не на боротьбу з бідністю за допомогою трансфертів;
- доходів, а на програми створення нових робочих місць, професійної підготовки і перепідготовки, допомоги безробітним;
- розвиненішою і повнішою системою обов'язкового соціального страхування, яка забезпечує всіх (у тому числі і забезпечених громадян) виплатами у разі хвороби, при догляді за малолітніми дітьми, виході на пенсію, а також компенсує навчання.

Дослідивши основні переваги та недоліки рейнської та скандинавської соціально-економічних доктрин державотворення, нами пропонується для України, як найбільш доцільна в умовах сьогодення саме рейнська модель соціально-економічної доктрини. І тому стратегія реформування податкової політики повинна базуватися саме на соціально-економічних орієнтирах, які виставляються рейнською формою державотворення. А в межах цієї соціально-економічної доктрини ми і поспробуємо змодельовати вектори реформування податкової політики в контексті оптимального поєднання критеріїв фіскальної достатності, економічної ефективності та соціальної справедливості як пріоритетів оптимуму інтересів держави, платників податків та громадян-виборців.

Аналізуючи всі ці вимоги, можна дійти висновку, що податкова реформа має відбуватися еволюційним шляхом. Кардинальна реформа податкової системи у найближчий час недоцільна через відсутність наступною:

- реальних умов здійснити відчутне і швидке зниження податкового навантаження;
- впевненості, що вивільнені внаслідок зменшення податкового навантаження кошти будуть спрямовані на виробничі потреби;
- адекватності між отриманими вигодами та втратами (матеріальними і моральними), що виникнуть внаслідок реалізації податкових змін;

- умов для запобігання ухиленням від сплати податків;
- виваженої державної політики видатків.

До вирішальних завдань, які стоять перед концепцією податкових реформувань, як показують наші дослідження, слід віднести гармонізацію загальнодержавних інтересів та інтересів платників податків. Саме ступінь володіння механізмом погодження інтересів сторін податкових відносин у результаті визначає ефективність формування та реалізації податкової політики та її спрямованість на суспільний розвиток та забезпечення умов для економічного зростання. Це активізує максимальне обмеження тиску на здійснення єдиної податкової політики окремих політичних партій, рухів, груп, зацікавлених суспільних об'єднань і організацій, а також сприяє адекватності системи податкового адміністрування і визначенням напрямкам цих реформувань.

У трансформованій податковій політиці необхідно чітко визначитися з такими основними поняттями податкової системи, як податок, плата, збір, платіж, платник податків тощо. Практика їх використання без відповідного тлумачення ускладнює функціонування податкової системи, її сприйняття платником і стає на заваді ефективності податкових відносин. До хиб сучасної податкової політики належить і відсутність у законодавчих актах класифікації податків за певними критеріями. Наведення лише детального переліку податків слід вважати тим чинником, який призводив на практиці до необгрунтованої зміни назви окремих з них та їх структури. До речі, сучасна дискусія навколо заміни ПДВ податком на продаж чи податком на реалізацію також не враховує достатньою мірою те, що це різновиди універсального акцизу як форми непрямих податків, а отже, у разі змін, зберігають усі переваги та недоліки цієї групи. По суті, така дискусія стосується конкретного механізму функціонування цих податків та їх адміністрування, а не їх економічного змісту. Тут слід наголосити, що в умовах використання підходу, коли практика розкриття форм існування економічної категорії відбувається без теоретичного аналізу її сутності та природи, не можна очікувати й належного практичного рівня податкових реформувань.

Теоретично, і в цьому переконує зарубіжний досвід, формування податкових систем ринкових країн в контексті підвищення ролі прямого оподаткування та відповідного зменшення непрямих є достатньо обгрунтованими. Це пов'язано з тією обставиною, що в прямих податках більшою мірою втілено регулятивний потенціал. Водночас, зважаючи на специфіку та стан економіки України,

рухатися у такому напрямі нам поки що неможливо. Головна перешкода полягає у тому, що в Україні необхідна глибока структурна реформа економіки. Її необхідність зумовлює постійне зростання і одночасно високий рівень збиткових підприємств у народному господарстві і, як наслідок, зменшення загальних обсягів прибутку. Тому робити акцент на податок з прибутку чи податок на доходи фізичних осіб економічно необґрунтовано для умов сьогодення вітчизняних реалій.

Знову повертаючись до світового досвіду, ми можемо переконатися, що у перехідних економіках, до яких належить і економіка України, використання непрямих податків як основного елементу податкової системи об'єктивно необхідне. У першу чергу, це пов'язано з їх особливостями: сталість податкової бази і незначний психологічний тиск на споживача.

Першочерговими завданнями та напрямками реформування податкової політики, в контексті покращання її фіскальної ефективності та створення відповідних умов для економічного зростання, повинні стати не необґрунтовані заяви про зниження податкового тягаря і зменшення ставок податків, а виважені дії як Верховної Ради, так і уряду України щодо чіткого регламентування податкових реформ на основі певної соціально-економічної доктрини держави. Якщо Конституцією України задекларовано рейнську модель державотворення, то в сьгоднішніх умовах не може вестися мова ні про яке зниження рівня податкового навантаження. За умови відсутності альтернативних джерел наповнення бюджету (кількість таких приватизаційних гігантів, як "Криворіжсталь" обмежена, та й соціально-економічна вигода від їх приватизації науковцями і економістами ще довго буде питанням для дискусії) розмови на цю тему є не чим іншим як популістськими заявами.

Таким чином, базовими напрямками формування раціональної податкової політики необхідно визначити наступні положення:

1. Вдосконалення законотворчої діяльності Верховної Ради. Закони на етапі їх прийняття обов'язково повинні бути достатньо опрацьованими, і тоді їх прийняття не буде спонукати до вакханалій у податковому адмініструванні. Докорінному реформуванню не повинні підлягати основні групи податків, які формують внутрішню структуру податкової системи:

- загальнодержавні податки, які залежать від економічної діяльності платників податків, зокрема, податок на прибуток, ПДВ, податок з доходів громадян,

- інші податки, основою для сплати яких повинна бути відповідна специфіка діяльності (наприклад, виробництво підакцизних товарів чи їх ввезення на територію України) чи здійснення платником податків або на користь платника податків певних дій (наприклад, державне мито);
- податкові платежі, які мають чітко окреслену специфічну спрямованість (наприклад, збір за спеціальне використання природних ресурсів, збір від плати за транзит через територію України мінеральної сировини).

#### 2. Раціоналізація структури податкової системи за рахунок:

- запровадження податку на нерухомість фізичних осіб;
- скорочення другорядних у фіскальному плані податків (наприклад, податок на промисел тощо);
- скорочення оборотних податків, які сплачуються з обсягів реалізації;
- підвищення ставок земельного податку із одночасною інвентаризацією грошових оцінок земельних ділянок;
- пошуку альтернативних об'єктів оподаткування (зокрема, рентної плати за використання лісових ресурсів, ліквідних платежів за користування надрами);
- легалізації латентних форм оподаткування і надання можливостей місцевим громадам для запровадження окремих форм самооподаткування;
- перехід до прогресивного оподаткування доходів громадян з одночасним запровадженням єдиного соціального внеску. Причому сума єдиного соціального внеску має бути розподілена за солідарним принципом між роботодавцем та отримувачем доходів, і його розмір не може перевищувати розміру податку.

3. Удосконалення механізму функціонування та адміністрування окремих податків з метою посилення їх регулятивного потенціалу шляхом оптимізації бази оподаткування, спрощення порядку обчислення та стягнення.

4. Упорядкування податкових пільг. Видається обґрунтованим уніфікувати ці пільги, різко скоротити їх кількість, зробити більш прозорими та підвищити їх стимулюючі й регулюючі властивості. Насамперед, слід відпрацювати системну концепцію таких перетворень, в якій визначити, що повинно стимулюватися податковими пільгами, а що – шляхом прямого бюджетного фінансування; визначити цілі надання пільг та їх реалістичність. Обов'язково необхідно запровадити механізм контролю за ефективністю преференційного оподаткування, який повинен проявлятися у визначенні

ефекту від надання пільги. В іншому разі не виключені відміна одних та поява інших (насамперед, пов'язаних з інтересами окремих лобістських груп) пільг.

Філософія стратегії податкових реформ повертає нас до основного питання трансформації податкової політики – хто і скільки повинен платити податків? Керуючись принципами римського права і беручи за основу математичні розрахунки Лоренца (згадаємо діаграму Лоренца та коефіцієнт Джанні) нами пропонується для дискусії такі основні напрями податкових реформ в Україні.

Перш за все хотілося б ще раз нагадати, що за допомогою реформ тільки в сфері податкової політики навести лад в економіці нереально. Економіка настільки багатогранна і взаємозалежна субстанція, що потребує комплексного підходу до реформування всієї системи державного управління, а не тільки його окремого елемента – оподаткування.

Як показує моніторинг наукового підґрунтя реформування стратегії та тактики податкової політики, основою моделювання векторів трансформації вітчизняної політики в сфері оподаткування повинна виступати парадигма теорії вибору. Податковий компонент теорії вибору має особливе значення. Податки торкаються всіх без винятку суспільних та особистих інтересів. Податковій політиці належить неабияка роль у регулюванні економіки та фінансовому забезпеченні діяльності держави. В умовах ринкової економіки при наявному соціальному спектрі розбіжностей потреб тих, хто зацікавлений у податковій експансії перерозподілу, і тих, хто проти неї, можуть взаємно блокуватися необхідні заходи для реформування податкової політики.

Сутність проблеми реформування податкової політики, поставленої теорією вибору, зводиться до парадоксу самого вибору. Якщо можливих варіантів більше двох, жодна процедура прийняття рішення у сфері оподаткування, не забезпечує розумного колективного вибору, і не може на сто відсотків одночасно задовольнити інтереси всіх суб'єктів оподаткування: державу, платників податків і громадян-виборців, які отримують оплачені за рахунок податків суспільні блага. А тому основним пріоритетом стратегії податкової реформи, виходячи з теорії вибору, повинен виступати комплексний підхід оптимального збалансування інтересів всіх суб'єктів, які причетні до стратегії та тактики податкової політики та практики її реалізації.

Використовуючи комплексний підхід, поспробуємо змодельювати реформи оподаткування, наприклад, у сфері малого бізнесу.

Які б адміністративні складові державної підтримки та податкові преференції не використовувала держава для розвитку малого бізнесу, діяльність такого сегмента бажає кращого. За виключенням торгівлі та посередницької діяльності, представлення малого бізнесу у вартісних пропорціях на ринку є мізерними. Для забезпечення якісного надання послуг та налагодження корпоративних і коопераційних варіацій виробничих можливостей нами пропонується звільнення суб'єктів малого бізнесу від прибуткового оподаткування. Малий бізнес, звільнений від сплати податку з прибутку і податку на доходи фізичних осіб, залишається суб'єктом оподаткування по таких податках: податки на споживання, єдиний соціальний внесок, податки на нерухомість. Вигоди від таких преференцій нами вбачаються наступні:

- найперше і найосновніше – це зайнятість населення. Активізація малого бізнесу сприятиме збільшенню робочих місць (а це одна із найбільш актуальних проблем українського варіанту ринкової економіки) і скороченню витрат держави на фінансування безробіття. Створення додаткових робочих місць забезпечить умови для повернення українських заробітчаних із-за кордону і надасть можливість реалізувати здатність до праці на теренах власної країни;
- покращення інвестиційного клімату в країні. Вигідними стануть вкладення та інвестиції у розвиток вітчизняної економіки, а оподаткування надмірного споживання забезпечить умови для розширення бізнесової діяльності;
- оподаткування нерухомості фізичних осіб забезпечить ефективний розподіл фінансових потоків між споживанням та нагромадженням, і на цій основі сформує підвалини для активізації вітчизняного ринку капіталів;
- наймана праця на теренах малого бізнесу буде відповідним чином оплачуватися, а запровадження єдиного соціального внеску на власника та найманих осіб покращить стан справ у соціальному захисті та пенсійному забезпеченні;
- за рахунок поживлення діяльності та конкуренції в сфері малого бізнесу покращиться якість товарів та надання послуг, адже ринок, як відносно саморегулююча система, витіснить низькопродуктивні й малоефективні складові.

Економічні й соціально-політичні засади податкових реформ повинні спиратися на приматі людської особистості, на підході до людини, як до мети суспільної діяльності, а не тільки як до засобу. Імпонує в цьому відношенні наукова думка В.М. Федосова про те, що побудова соціально орієнтованої ринкової економіки в



Україні – це не просто комплекс економічних заходів. “Насамперед, це шлях суспільного розвитку, заснований на демократії, на повазі до людини як найвищої цінності, до її свобод, це філософія суспільного буття і спосіб мислення”.<sup>44</sup>

Для забезпечення примату людини при проведенні податкових реформ реалізуємо ці вихідні методологічні принципи хоча би при проведенні трансформації найбільш відчутних для гаманця громадянина – виборця податків – податку на доходи фізичних осіб і податку на додану вартість. Дискусії навколо реформування цих двох податків в українській інтерпретації та практика їх реформування в основному зводились до величини ставок податків, переліку платників податків, величини бази оподаткування та надання пільг.

В кінцевому результаті процесу оподаткування громадянин-виборець оцінює, яка сума реального, після сплати всіх податків, чистого доходу залишається у його розпорядженні, і яка сума суспільних благ гарантується державою у вигляді безплатних послуг, трансфертів та соціальних гарантій. Це наштовхує нас на думку, що зі сторони держави обов'язково повинен бути використаний комплексний підхід для реформування податку з доходів фізичних осіб та податку на додану вартість, адже джерело оплати цих податків єдине – загальний дохід громадянина держави. Дуже багато наукової полеміки ведеться навколо регресивного впливу податку на додану вартість в Україні щодо малозабезпечених верств населення. І як єдиний вихід пропонується відмова від податку на додану вартість і перехід до податку з продаж. Це хибний шлях, адже зміна одного універсального акцизу на інший, як це було доведено вище, зовсім не змінить самого механізму перерозподілу та вилучення доходів при оподаткуванні процесів споживання. Нами пропонується системний підхід до подолання негативного впливу податку на додану вартість на малозабезпечені верстви населення через збільшення суми соціальної пільги з податку на доходи фізичних осіб. За нашими підрахунками, сума соціальної пільги при оподаткуванні доходів фізичних осіб не повинна бути меншою, ніж законодавчо встановлений прожитковий мінімум. Компенсувати втрати від недонадходження сум податку на доходи фізичних осіб за рахунок збільшення соціальної пільги нами пропонується за рахунок повернення до прогресивного оподаткування

---

<sup>44</sup> Федосов В., Опарін В., Львовчкін С. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями / За наук. ред. В.Федосова. – К.: КНЕУ, 2002. – С. 28-29.

доходів фізичних осіб та покращання податкової дисципліни щодо сплати всіх інших податків та податкових платежів. Надзвичайно низька дисципліна сплати податків і нерівномірний розподіл податкового навантаження, породжені “грошовим фетишизмом” працівників силових структур, органів податкової служби та інших органів влади у вигляді “кришування” бізнесової діяльності та перерозподілу бюджетних коштів призвели до втрат бюджету держави, які з року в рік вимірюються десятками мільярдів гривень. Легалізація “тіньової економіки” і подолання вище перерахованих деліктів — це саме та фінансова база, яка дозволить захистити чесний бізнес і малозабезпечені верстви населення від податкового перевантаження і в комплексі з ефективним реформуванням податкової політики забезпечить необхідні підвалини для збалансування суспільного добробуту та забезпечення умов для економічного зростання.

## Додаток А

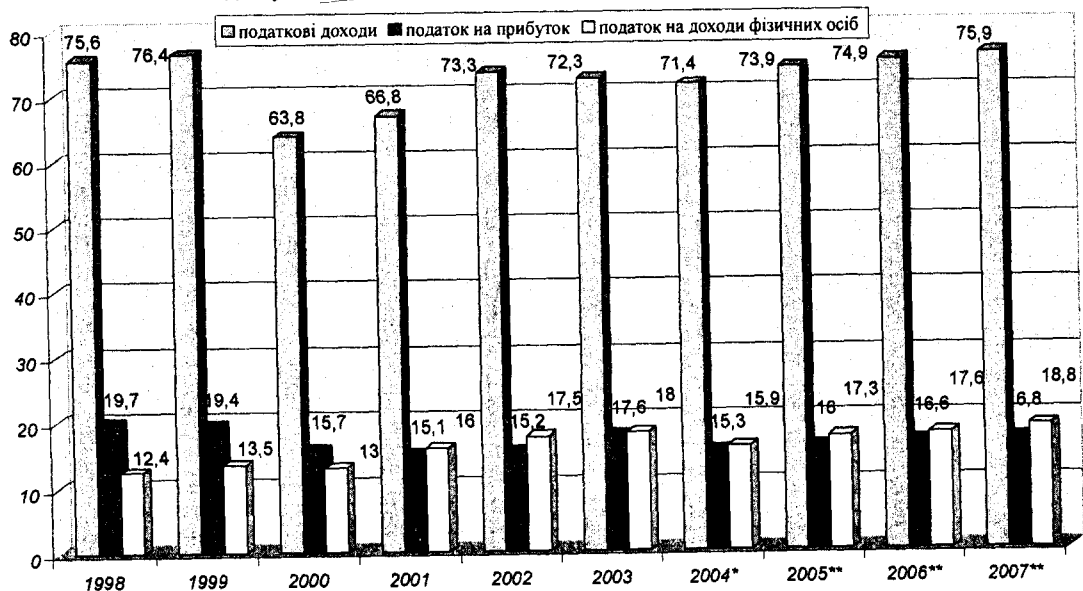
Податок на прибуток підприємств та прибутковий податок з громадян  
у порівнянні з деякими макроекономічними показниками<sup>1</sup>

№ п/п	Показник	1998 р.	1999 р.	2000 р.	2001 р.	2002 р.	2003 р.	2004 р.*	2005 р.*	2006 р.*	2007 р.*
1.	ВВП, млн. грн.	102593	127126	170070	204190	225810	258483	274000	304000	333000	365000
2.	Податкові надходження, % до ВВП	21,3	19,3	18,4	18,0	20,1	20,6	21,2	20,04	20,79	21,84
3.	Податок на прибуток підприємств, млн. грн.	5694	6352	7698	8280	9398	13237	12282	13101,9	15329,2	17627,9
4.	Питома вага податку на прибуток у ВВП, %	5,55	4,99	4,53	4,06	4,16	5,12	4,48	4,31	4,6	4,83
5.	Валовий прибуток в економіці, млн. грн.	3419	7427	13933	18741	14641	20312	15400	17000	18500	20300
6.	Частка податку на прибуток у валовому прибутку економіки, %	166,5	85,5	55,3	44,2	64,2	65,2	79,8	77,1	82,9	86,8
7.	Прибутковий податок з громадян, млн. грн.	3570,6	4434,4	6377,7	8774,9	10823,9	13521,3	13200	14234,9	16284,2	19717,1
8.	Питома вага прибутового податку з громадян у ВВП, %	3,48	3,49	3,75	4,29	4,79	5,23	4,82	4,68	4,89	5,40
9.	Фонд оплати праці, млн. грн.	26209	30657	42334	56752	76325	90491	89000	100500	113900	128500
10.	Частка прибутового податку з громадян у фонді оплати праці, %	13,6	14,4	15,0	15,5	14,2	14,9	14,8	14,2	14,3	15,3

\* 2004 р., 2005 р., 2006 р., 2007 р. – прогнозні величини.

<sup>1</sup> Складено автором на основі даних Державного комітету статистики України, Державної податкової адміністрації України та Джерела.

Динаміка часток податкових доходів, податку на прибуток та податку з доходів фізичних осіб в доходах Зведеного бюджету<sup>1</sup>, %



\* 2004 р. – планові величини.

\*\* 2005 р., 2006 р., 2007 р. – прогнозні обсяги.

<sup>1</sup> Складено автором на основі даних Міністерства фінансів України та [9].

Аналіз податкової заборгованості та обсягу наданих пільг з податку на прибуток підприємств

№ п/п	Показник	1998 р.	1999 р.	2000 р.	2001 р.	2002 р.	2003 р.	1 півріччя 2004 р.
1.	Податкові доходи зведеного бюджету, млрд. грн.	21,84	25,13	31,31	36,71	45,39	54,32	...
2.	Податковий борг за всіма платежами, млрд. грн.	9,72	11,73	10,03	6,32	14,17	13,00	8,76
3.	Частка податкового боргу до податкових доходів, %	44,5	46,7	32,0	17,2	31,2	23,9	...
4.	Податок на прибуток підприємств, млрд. грн.	5,69	6,35	7,69	8,28	9,39	13,23	...
5.	Податковий борг з податку на прибуток, млрд. грн.	1,43	2,42	2,66	1,34	4,41	4,01	2,65
6.	Частка боргу в надходженнях податку з прибутку, %	25,09	38,16	34,53	16,17	46,91	30,29	...
7.	Податкові пільги за всіма платежами, млрд. грн.	29,8	39,7	46,8	51,1	56,0	65,0	...
8.	Питома вага податкових пільг в податкових доходах зведеного бюджету, %	136,4	157,9	149,47	139,2	123,4	119,7	...
9.	Пільги з податку на прибуток підприємств, млрд. грн.	...	3,58	5,52	5,46	3,76	3,40	...
10.	Частка пільг в надходженнях податку на прибуток, %	...	56,4	71,8	65,9	40,0	25,7	...
11.	Питома вага пільг з податку на прибуток в загальній сумі пільг, %	...	9,0	11,8	10,7	6,7	5,2	...

<sup>1</sup> Складено автором на основі даних Державної податкової адміністрації України.

Аналіз справляння податку на прибуток підприємств в межах СЕЗ і ТПР України<sup>1</sup>

№ п/п	Показник	на 01.01.2000 р.	2000	2001	2002	Всього
1.	Загальний обсяг наданих податкових пільг в СЕЗ і ТПР, млн. грн.	96,337	316,443	574,458	1104,599	2091,937
2.	Пільги з податку на прибуток підприємств, млн. грн.	7,568	97,972	208,402	243,641	557,583
3.	Питома вага пільг з податку на прибуток в загальному обсязі пільг СЕЗ і ТПР, %	7,95	30,96	36,28	22,06	26,65
4.	Питома вага пільг з податку на прибуток в загальному обсязі пільг з цього платежу в Україні, %	0,21	1,77	3,82	6,48	...
5.	Сплачено всього податків і зборів в СЕЗ і ТПР, млн. грн.	62,578	220,057	293,095	321,729	897,460
6.	Сплачено податку на прибуток в СЕЗ і ТПР, млн. грн.	5,810	33,889	24,636	27,573	91,908
7.	Частка податку на прибуток в сумі сплачених податків в СЕЗ і ТПР, %	9,28	15,4	8,41	8,57	10,24
8.	Частка податку на прибуток в загальній сумі податку по Україні, %	0,1	0,54	0,32	0,29	...
9.	Сальдо надходжень і пільг з податку на прибуток в СЕЗ і ТПР, млн. грн.	-1,758	-64,083	-183,766	-216,068	-465,675
10.	Обсяг податку на прибуток на одну гривню податкових пільг з цього платежу, грн.	0,77	0,35	0,12	0,11	0,16
11.	Заборгованість по сплаті податку на прибуток в СЕЗ і ТПР, млн. грн.	0,38	10,643	6,002	5,150	...
12.	Питома вага недоїмки в надходженнях податку на прибуток в СЕЗ і ТПР, %	6,54	31,41	24,36	18,68	

<sup>1</sup> Складено автором на основі даних Міністерства економіки України.

Прибутковий податок з громадян у формуванні доходної частини бюджетів України<sup>1</sup>

№ п/п	Показник	1992 р.*	1995 р.*	1996 р.	1997 р.	1998 р.	1999 р.	2000 р.	2001 р.	2002 р.	2003 р.	2004 р.**	2005 р.***
1.	Прибутковий податок з громадян, млн. грн.	150,2	1595,3	2593,1	3295,7	3570,6	4434,4	6377,7	8774,9	10823,9	13521,3	13200	14234,9
2.	Надходження податку в держбюджет, млн. грн.	x	736,4	1242,8	x	x	1322,9	x	x	x	x	656,7	626,9
3.	Надходження податку в місцеві бюджети, млн. грн.	150,2	858,9	1350,3	3295,7	3570,6	3111,5	6377,7	8773,7	10823,8	13521,3	12543,3	13608,0
4.	Розмежування податку в %: до зведеного бюджету	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
5.	до державного бюджету	x	46,2	47,9	x	x	29,8	x	x	x	x	5,0	4,4
6.	до місцевих бюджетів	100,0	53,8	52,1	100,0	100,0	70,2	100,0	100,0	100,0	100,0	95,0	95,6
7.	Частка податку в доходах зведеного бюджету, %	12,2	7,7	8,6	11,7	12,4	13,5	15,7	13,0	17,5	18,0	15,9	17,3
8.	Частка податку в доходах державного бюджету, %	x	6,1	6,5	x	x	6,7	x	x	x	x	1,1	0,7
9.	Частка податку в доходах місцевих бюджетів, %	25,7	9,9	12,3	27,2	25,1	23,7	44,6	49,8	66,0	67,0	70,8	69,2

\* 1992 р., 1995 р. – надходження подано в трлн. крб.

\*\* 2004 р. – очікувані показники.

\*\*\* 2005 р. – прогностичні показники.

<sup>1</sup> Складено автором на основі даних Міністерства фінансів України.

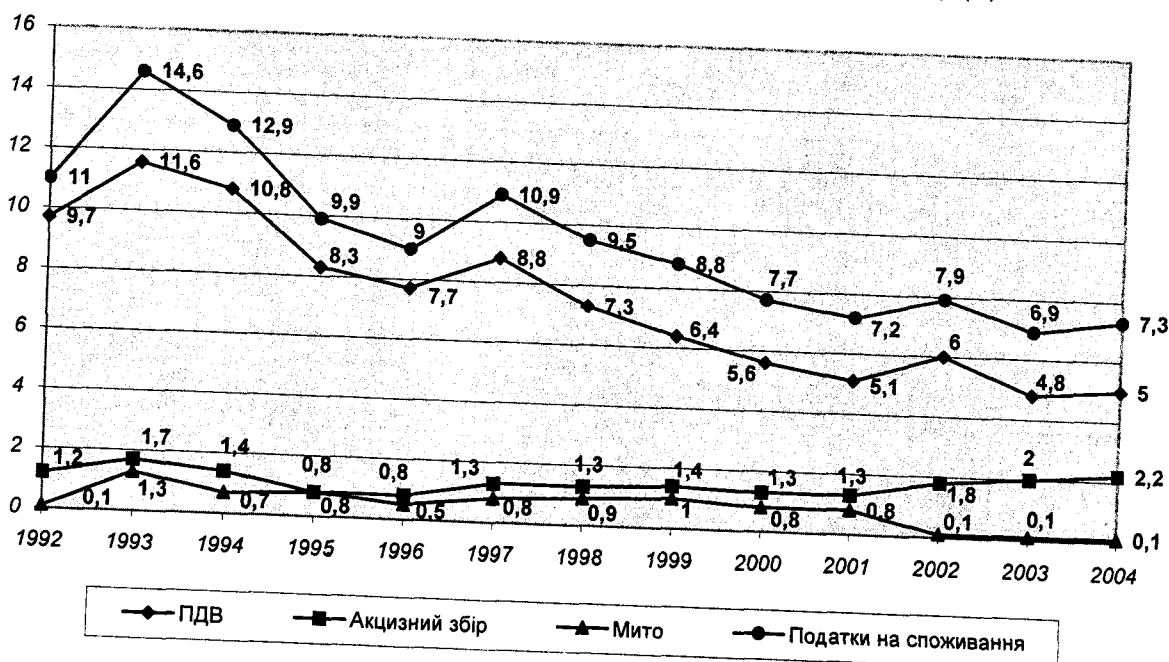
Динаміка доходів населення України та чисельності зайнятих в період з 1998-2004 рр.<sup>1</sup>

№ п/п	Показник	1998 р.	1999 р.	2000 р.	2001 р.	2002 р.	2003 р.	2004 р.
1.	Номінальні доходи населення, млн. грн.	80870	98154	128736	157996	185073	211922	206800*
2.	Реальні наявні доходи, у % до попереднього року	102,4	99,3	104,1	110,0	118,0	105,8	×
3.	Темп зростання грошових доходів населення, % (до попереднього року)	108,6	113,8	140,5	125,9	169,2	116,6	123,4*
4.	Індекс реальної середньомісячної заробітної плати, %	87,1	103,4	103,6	120,4	118,2	115,2	102,9*
5.	Середньомісячна номінальна заробітна плата, грн.	153,49	177,52	230,13	311,08	376,38	462,27	565,94*
6.	Мінімальна заробітна плата на кінець року, грн.	55,0	74,0	118,0	118,0	165,0	205,0	237,0*
7.	Заборгованість по виплаті заробітної плати, млн. грн.	6518,6	6400,8	4928,0	2484,3	2313,6	1867,2	763,1*
8.	Кількість зайнятого населення, млн. чол.	22,3	21,8	21,3	21,0	21,4	21,4	×
9.	Чисельність незайнятого населення, що є на обліку Державного центру зайнятості, млн.	2,036	2,475	2,744	2,760	2,799	2,835	2,404*
10.	Громадяни, зареєстровані як безробітні, млн. чол.	1,588	2,056	2,272	2,229	2,236	2,258	1,877*

\* станом на 01.11.2004 р.

<sup>1</sup> Складено автором на основі даних Державного комітету статистики та Національного банку України.

Динаміка частки податків на споживання у складі ВВП за 1992-2004 рр. (%)



Динаміка та структура видатків бюджетів усіх рівнів бюджетної системи України за 1998-2004 рр. (млн. грн.)<sup>1</sup>

	Зведений бюджет						
	1998 р.	1999 р.	2000 р.	2001 р.	2002 р.	2003 р.	2004 р.
Видатки, всього	24 280,5	32 244,8	47 252,9	55 057,8	60 318,9	75 873,5	95 921,2
включаючи:							
- на освіту	3 709,4	4 759,1	7 358,3	9 776,3	12 269,0	14 977,8	17 850,5
- на охорону здоров'я	3 261,8	3 681,0	4 837,1	6 530,2	7 537,9	9 708,2	11 663,3
- на фінансування соціальних послуг	5 019,8	7 802,7	11 618,2	11 467,2	12 643,9	12 953,2	15 819,7
- на сільське, лісове, рибне та водне господарство	555,9	540,8	806,2	1 087,7	1 377,6	2 885,5	3 209,7
	Державний бюджет						
	1998 р.	1999 р.	2000 р.	2001 р.	2002 р.	2003 р.	2004 р.
Видатки, всього	10 573,6	17 697,6	30 824,1	33 060,0	35 530,1	44 471,9	56 304,4
включаючи:							
- на освіту	321,1	1 313,9	3 035,1	3 918,1	4 989,4	5 735,8	6 983,9
- на охорону здоров'я	38,5	247,3	685,1	1 447,2	1 582,3	2 351,8	3 212,4
- на фінансування соціальних послуг	2 388,7	4 991,5	8 683,8	6 715,7	7 273,5	6 815,6	8 438,1
- на сільське, лісове, рибне та водне господарство	345,4	341,1	468,1	1 056,2	1 367,6	2 854,1	3 170,9
	Місцеві бюджети						
	1998 р.	1999 р.	2000 р.	2001 р.	2002 р.	2003 р.	2004 р.*
Видатки, всього	13 706,8	14 547,1	16 428,8	21 997,8	24 788,8	31 401,6	39 616,8
включаючи:							
- на освіту	3 388,3	3 445,2	4 323,3	5 858,2	7 279,7	9 242,0	10 866,6
- на охорону здоров'я	3 223,3	3 433,7	4 152,0	5 083,0	5 955,6	7 356,4	8 450,9
- на фінансування соціальних послуг	2 631,0	2 811,3	2 934,4	4 751,5	5 370,5	6 137,6	7 381,6
- на сільське, лісове, рибне та водне господарство	210,6	199,7	338,2	31,4	10,0	31,4	38,8

\* Затверджений показник (без урахування міжбюджетних трансфертів).  
<sup>1</sup> За даними Держказначейства України.

## Динаміка та структура основних податкових надходжень до зведеного бюджету України у 2003-2004 роках (млн. грн.)

№ п/п	Доходи	Затверджено Верховною Радою України	У % до загальних надходжень	Грудень			Наростаючим підсумком з початку року			Фактично виконаний бюджет 2003 р.
				2004 р.	2003 р.	різниця у %	2004 р.	2003 р.	різниця у %	
1.	Всього, включаючи	91 205,4	100,0	9 628,3	8 254,4	16,6	90 592,9	75 165,4	20,5	75 165,4
2.	Податкові надходження	62 360,1	68,4	7 537,9	5 616,2	34,2	63 161,8	54 320,4	16,3	54 320,4
3.	Податки на доходи	25 882,5	28,4	3 869,6	3 730,8	3,7	29 375,0	26 758,5	9,8	26 758,5
	Податок з доходів фізичних осіб	13 140,3	14,4	1 545,5	1 621,5	-4,7	13 213,3	13 521,3	-2,3	13 521,3
	Податок на прибуток	12 742,2	14,0	2 324,1	2 109,3	10,2	16 161,7	13 237,2	22,1	13 237,2
4.	ПДВ, включаючи	19 843,8	21,8	1 905,5	374,8	408,4	16 733,5	12 598,1	32,8	12 598,1
	ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)	18 376,1	20,2	1 576,8	1 344,4	17,3	16 695,4	13 447,0	24,2	13 447,0
	ПДВ з ввезених на територію України товарів	12 302,7	13,5	1 307,1	1 006,0	29,9	12 005,4	9 471,3	26,8	9 471,3
	Бюджетне відшкодування ПДВ	-10 835,0	-11,9	-978,4	-1 975,8	-50,5	-11 967,7	-10 320,8	16,0	-10 320,8
	Інші надходження ПДВ	0,0	0,0	0,0	0,2	-100,0	0,4	0,6	-33,3	0,6
5.	Акцизний збір	6 842,8	7,5	595,7	540,5	10,2	6 704,4	5 246,1	27,8	5 246,1
	Акцизний збір із вироблених в Україні товарів	6 034,7	6,6	563,2	468,7	20,2	6 091,6	4 659,1	30,7	4 659,1
	Акцизний збір із ввезених на територію України товарів	808,1	0,9	32,5	71,8	-54,7	612,8	587,0	4,4	587,0

Динаміка виконання доходів Державного бюджету України за 2000-2002 роки, млн. грн.<sup>1</sup>

Доходи	2000 р.			2001 р.			2002 р.			Доходи у 2002 р.
	Річний план	Виконано	Рівень виконання, %	Річний план	Виконано	Рівень виконання, %	Річний план	Виконано	Рівень виконання, %	Порівняно з 2001 роком, %
Податкові надходження, в тому числі:	20513,6	19560,5	95,4	23559,1	21958,1	93,2	29810,7	28939,9	97,9	131,9
Податок на прибуток підприємств	6093	5581,2	91,6	6468,9	6163,1	95,3	10213,8	8161,9	79,9	132,4
Податок на додану вартість	10065,8	9441,4	93,8	116283,7	10348,4	89	12887,6	13471,2	104,5	130,1
Акцизний збір з вітчизняних товарів	1581,9	1647,9	104,2	2140,2	1936,4	90,5	2720,5	3394,2	124,8	175,2
Акцизний збір з імпортованих товарів	400	441,3	poz	595,4	446,8	75	675,7	493,3	73	110,4
Ввізне мито	1649,2	1393,2	84,5	1579,6	1759,8	111,4	2068,3	2143,5	103,6	121,8
Інші податки	723,7	1055,4	145,8	11463	1303,6	113,7	1244,5	1275,6	102,5	97,8
Неподаткові надходження, в тому числі:	8840,3	10870	123	12926,7	12036,1	93,1	14404,2	11102,7	77,1	92,5
Державне мито	179,1	180,9	101	105	63	60	70,3	65,6	93,4	104,1
Рентні платежі	1247,9	518,8	41,6	3415,1	2191,5	64,2	2482,5	1722,6	69,4	78,6

## Продовження додатку I

Інші неподаткові надходження	7413,3	101703	137,2	9406,6	9781,6	103,9	11851,4	9314,5	78,6	95,2
Доходи від операцій з капіталом	23	45,8	199	704,3	349,4	49,6	736,9	484,5	64,7	138,6
Цільові фонди, в тому числі:	3295,6	4329,9	131,4	356,4	426,3	119,6	1723	189,1	109,8	44,4
Платежі до Фонду України соціального захисту інвалідів	40	102,8	257	74,6	79,6	106,7	113	123,2	109,7	154,6
Збір за забруднення природного середовища до Фонду охорони навколишнього природного середовища	13,1	37,4	286,2	66,8	56,6	84,7	593	65,9	111,1	116,4
Інші фонди	3242,5	4189,7	129,2	215	290,1	134,9	0	0	-	-
Разом доходів	32672,4	34806,2	106,5	37805	34991,6	92,6	45434,8	41008,2	903	117,2
Офіційні трансферти	1274,1	1423,7	111,7	2645	2527,4	95,6	3091	2942,6	95,2	116,4
Всього доходів	33946,5	36229,9	106,7	40450	37518,5	92,8	48525,8	43950,8	90,6	117,1

<sup>1</sup> Складено за даними Держкомстату України.



Порівняльний аналіз щомісячних доходів  
та видатків зведеного бюджету України за 2003-2004 бюджетні роки (млн. грн.)<sup>1</sup>

	2003 БЮДЖЕТНИЙ РІК				2004 БЮДЖЕТНИЙ РІК			Загальний баланс рахунків		
	Над- ходження	Видатки	Пере- виконання (Недо- виконання)	Нароста- ючим підсумком	Над- ходження	Видатки	Пере- виконання (Недо- виконання)	2003 р.	2004 р.	Збільшення (зменшення)
Баланс на початок періоду								0,0	0,0	
Січень	4 637,1	3 186,0	1 451,0	1 451,0	4 996,3	3 360,1	1 636,2	1 451,0	1 636,2	-185,2
Лютий	5 182,2	4 438,8	743,3	2 194,3	5 892,5	5 684,0	208,5	2 194,3	1 844,7	349,7
Березень	5 556,5	5 782,4	-225,9	517,4	6 621,6	7 253,3	-631,7	1 968,5	1 213,0	755,5
Квітень	6 059,9	5 680,3	379,6	153,8	6 894,6	7 451,4	-556,8	2 348,1	656,1	1 692,0
Травень	6 101,0	5 073,9	1 027,1	1 406,7	6 596,2	5 676,8	919,4	3 375,2	1 575,5	1 799,7
Червень	5 701,5	0,0	5 701,5	6 728,6	7 409,8	8 418,5	-1 008,6	9 076,7	566,9	8 509,8
Липень	6 245,9	5 939,9	306,0	6 007,6	8 989,9	8 695,9	294,0	9 382,8	860,9	8 521,8
Серпень	7 194,1	6 055,2	1 138,9	1 444,9	8 742,8	8 188,3	554,5	10 521,7	1 415,4	9 106,3
Вересень	6 680,7	6 596,4	84,3	1 223,2	8 011,0	10 695,1	-2 684,1	10 605,9	-1 268,7	11 874,6
Жовтень	6 499,5	6 975,7	-476,2	-391,9	8 103,5	10 696,5	-2 593,0	10 129,7	-3 861,7	13 991,4
Листопад	7 052,6	6 577,2	475,4	-0,8	8 706,4	10 070,1	-1 363,7	10 605,1	-5 225,4	15 830,5
Грудень	8 254,4	12 855,9	-4 601,5	-4 126,2	9 628,3	15 092,6	-5 464,3	6 003,6	-10 689,7	16 693,3

<sup>1</sup> Сайт Бюджетного Комітету. – <http://budget.rada.gov.ua/>.

Динаміка щомісячних загальних доходів зведеного бюджету 1999-2004 рр., млн. грн.<sup>1</sup>

	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень
1999 р.	1911,7	1811,8	2312,1	2 789,6	2310,9	2 439,3
2000 р.	2541,5	2532,8	3496,7	3 348,9	3413,5	3 920,3
2001 р.	3894,5	3460,4	4015,4	4 301,2	4004,7	3 850,8
2002 р.	3857,9	4328,8	4378,1	5 099,2	5425,6	4 579,4
2003 р.	4637,1	5182,2	5556,5	6 059,9	6101,0	5 701,5
2004 р.	4996,3	5892,5	6621,6	6 894,6	6596,2	7 409,8
	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень
1999 р.	2 932,8	2 791,9	2 906,1	2 899,8	2 444,7	4 267,8
2000 р.	4 172,4	3 976,8	4 398,1	5 223,6	3 905,1	5 438,6
2001 р.	4 866,6	4 593,6	4 281,5	4 482,2	4 452,2	5 582,9
2002 р.	5 560,6	5 351,0	4 963,6	5 229,7	5 597,3	7 583,1
2003 р.	6 245,9	7 194,1	6 680,7	6 499,5	7 052,6	8 254,4
2004 р.	8 989,9	8 742,8	8 011,0	8 103,5	8 706,4	9 628,3

<sup>1</sup> За даними Держкомстату України.



1	2	3	4
		Доповнення до ЗУ № 32/97-ВР від 24.01.97 р.: Єдиний збір, що справляється у пунктах пропуску через державний кордон України (чинний з 01.01.2000р.)	Єдиний збір, що справляється у пунктах пропуску через державний кордон України
		Плата за торговий патент за деякі види підприємницької діяльності	
	Внески до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення	Збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення	
	Внески до Фонду сприяння зайнятості населення		
	Внески до Фонду соціального страхування	Збір на обов'язкове соціальне страхування	
	Внески до Пенсійного фонду України	Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування	
		Збір до Державного інноваційного фонду	
<b>Б. Місцеві податки і збори</b>			
	Податок із реклами	Податок з реклами	Податок з реклами
	Комунальний податок	Комунальний податок	
	Ринковий збір	Ринковий збір	Ринковий збір
	Готельний збір	Готельний збір	Готельний збір

1	2	3	4
	Збір за паркування автомобілів	Збір за припаркування автотранспорту	Збір за паркування автотранспорту
	Курортний збір	Курортний збір	Курортний податок
	Збір за видачу ордера на квартиру	Збір за видачу ордера на квартиру	
	Збір за участь у бігах на іподромі	Збір за участь у бігах на іподромі	
	Збір за виграш у бігах на іподромі	Збір за виграш у бігах на іподромі	
	Збір за право використання місцевої символіки	Збір за право використання місцевої символіки	Податок за використання місцевої символіки
	Збір за право проведення кіно і телезйомок	Збір за право проведення кіно і телезйомок	
	Збір за право проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей	Збір за право проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей	
	Збір за проїзд по території прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон	Збір за проїзд по території прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон	
	Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі	Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг	Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг
		Збір з власників собак	
			Збір за видачу дозволів на будівництво у населених пунктах об'єктів виробничого та невиробничого призначення, індивідуального житлового, дачного будівництва, будівництва садових будинків і гаражів
			Збір за організацію гастрольних заходів

Додаток Н

Динаміка щомісячних загальних видатків зведеного бюджету 1999-2004 рр., млн. грн.<sup>1</sup>

	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень
1999 р.	1307,7	1831,2	2247,8	2301,0	2097,0	2180,0
2000 р.	1745,6	2451,4	3523,4	3937,5	2992,7	4776,3
2001 р.	2571,0	3591,5	4726,0	4116,2	4418,9	4534,2
2002 р.	2476,2	4193,9	5236,8	5193,1	4363,1	4837,9
2003 р.	3186,0	4438,8	5782,4	5680,3	5073,9	6493,5
2004 р.	3360,1	5684,0	7253,3	7451,4	5676,8	8418,5
	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень
1999 р.	2508,8	2467,4	2732,9	2801,6	2084,8	7684,5
2000 р.	2867,1	4752,5	4195,0	4521,7	4080,0	7409,7
2001 р.	4583,2	4862,2	4349,6	4471,9	5091,0	7742,1
2002 р.	5077,0	4793,1	4650,6	4667,4	5033,8	9776,0
2003 р.	5939,9	6055,2	6596,4	6975,7	6577,2	12855,9
2004 р.	8693,9	8188,3	10695,1	10696,5	10070,1	15092,6

<sup>1</sup> Складено за даними Держказначейства України.

## Бібліографія

### *Нормативно-правові акти*

1. Конституція України. Затверджена ВРУ 28.06.1996 р. № 254/96-ВР // Відомості ВРУ. – 1996. – № 30.
2. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 р. № 2542-III // Відомості ВРУ. – 2001. – № 37.
3. Закон України “Про банки і банківську діяльність” № 2121-III від 7.12.2000 р. // Відомості ВРУ. – 2001. – № 25.
4. Закон України “Про державну податкову службу в Україні” № 509-XII від 4.12.1990 р. // Відомості ВРУ. – 1991. – № 6.
5. Закон України “Про внесення змін до Закону України “Про державну податкову службу в Україні” № 38 від 05.06.2003 р.
6. Закон України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” № 2939-XII від 26.01.1993 р.
7. Закон України “Про Рахункову палату Верховної Ради України” № 315/96-ВР від 11.07.1996 р. // Відомості ВРУ. – 1996. – № 45.
8. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” № 996-XIV від 16.07.1999 р.
9. Закон України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 р. № 2181-III // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – № 16.
10. Закон України “Про систему оподаткування” від 25.06.1991 р. № 1251-XII / Податкове законодавство України. – К.: Парламентське видавництво, 1998.
11. Закон України “Про Державний бюджет України 2004 рік” // [www.rada.kiev.ua](http://www.rada.kiev.ua).
12. Закон України “Про Державний бюджет України на 2005 рік” № 2285-IV від 23.12.2004 р.
13. Закон України “Про внесення змін до Закону України “Про Державний бюджет України на 2005 рік та деяких інших законодавчих актів України” № 2505-IV від 25.03.2005 р.
14. Закон України “Про збір на обов’язкове державне пенсійне страхування” № 400/97-ВР від 26.06.1997 р. // Всеукраїнська професійна бухгалтерська газета. – 2001. – 2 травня. – № 40 (586).
15. Проект Закону України “Про Державний борг України” прийнятий за основу Верховною Радою України № 2649-IV від 15.06.2005 р.
16. Указ Президента України від 27.04.1995 р. №335/95 “Про Державне казначейство України” // Фінанси України. – 1996. – № 7.

17. Указ Президента України від 15.02.1999 р. № 173 “Про внесення змін до Указу Президента України № 335/95 від 27.04.1995 р.”
18. Указ Президента України “Про Стратегію економічного і соціального розвитку України “Шляхом європейської інтеграції на 2004-2015 роки”.
19. Постанова Кабінету Міністрів України і Національного банку України від 14.01.1997 р. № 13 “Про впровадження казначейської системи виконання державного бюджету”.
20. Постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2000 р. № 1483 “Про схвалення Концепції державної боргової політики на 2001-2004 роки”.
21. Постанова Кабінету Міністрів України “Про прогноз показників зведеного бюджету України за основними видами доходів, видатків та фінансування на 2005-2007 роки” // [www.rada.kiev.ua](http://www.rada.kiev.ua).
22. Постанова Кабінету Міністрів України від 26.05.2004 р. № 686 “Про Основні напрями бюджетної політики на 2005 рік”.
23. Постанова Кабінету Міністрів України від 23.03.2004 р. № 359 “Деякі питання, пов’язані зі справлянням податку на додану вартість”.
24. Розпорядження Кабінету Міністрів від 27.11.2003 р. № 729-р “Про основні напрями та організацію наукових досліджень з питань, пов’язаних із забезпеченням проведення державної фінансової політики та удосконалення бюджетного процесу в 2005-2007 роках”.
25. “Порядок повернення платникам помилково та/або надміру сплачених податків, зборів (обов’язкових платежів)”: Затв. наказом Державного казначейства України 10.12.2002 р. № 226.
26. Програма діяльності Кабінету Міністрів України “Назустріч людям”.
27. Бюлетень Національного банку України. – 2005. – № 1.

### *Літературні та наукові джерела*

28. Barro R.J. Inequality and Growth in Panel of Countries. 1999 // [www.harvard.edu](http://www.harvard.edu).
29. Corsetti G., Roubini N. Optimal Government Spending and Taxation in Endogenous Growth Models. NBER Working Paper № 5851, 1996.
30. Easterly W., Rebelo S. Fiscal Policy and Economic Growth: An Empirical Investigation. CEPR Discussion Paper No 8, 1994.
31. Gerson Ph. The Impact of Fiscal Policy Variables on Output Growth. – IMF No 1 Working Paper, 1998.
32. Gwartney J.D., Lawson R., Edwards C., Park W., de Rugy V., Wagh S. Economic Freedom of the World. 2000 Annual Report. Vancouver, The Fraser Institute, 2000.
33. Long-term Trends in Tax Revenues of OECD member Countries 1955-1980. – Paris: OECD, 1981.
34. Revenue Statistics of OECD Member Countries. – Paris: OECD, 2000.

35. Mabry R., Ulbrich H. Inproduction to economic principles. – New York: McGraw Hill Company, 1989.
36. McConnel C., Brue S.I. Economics: Principles, problems, and policies. – 11th ed. New York: McGraw – Hill Publishing Company, 1990.
37. Sala-i-Martin X. 15 Years of New Growth Economics: What Have We Learnt? Columbia University Discussion Paper No 0102-47, 2002.
38. Samuelson P.A., Nordhause W.D. Macroeconomics. – 13th ed. – New York: McGraw – Hill Company, 1989.
39. Scheider F., Enste D. Shadow Economies Around the World: Size, Causes, and Consequences. – Wash., 2000.
40. Tanzi V., Schuknecth L. Public Spending in the 20th Century. A Global Perspective. Cambridge University Press, 2000.
41. www.sta.gov.ua.
42. www.visnuk.com.ua.
43. Азаров М. Податкові пільги не благодійний пірижок // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 30.
44. Акулинин Д.Ю. Оптимизация налоговых платежей. – М.: Современная экономика и право, 2002. – 184 с.
45. Алексеенко И. Не бери меня за здесь // Бизнес. – 2003. – № 45.
46. Алексеенко М.М. Взгляд на развитие учения о налоге. – Харьков, 1870.
47. Алиев Б.Х., Абдулгалимов А.М. Теоретические основы налогообложения: Учеб. пособие для вузов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 159 с.
48. Аналітичні дані Радомишльського відділення Малинської МДПІ Житомирської області.
49. Андрущенко В.Л. Західна фінансова думка про природу державних фінансів // Фінанси України. – 1996. – № 9.
50. Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: (теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). – Львів: Каменяр, 2000. – 303 с.
51. Андрущенко В.Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво // Фінанси України. – 2003. – № 6.
52. Балацкий Е. Инвариантность фискальных точек Лаффера // МЭиМО. – 2003. – № 3.
53. Балацкий Е. Лафферовы эффекты и финансовые критерии экономической деятельности // МЭиМО. – 1997. – № 11.
54. Балацкий Е. О природе несостоятельности российской фискальной системы // Общество и экономика. – 2004. – № 11-12.
55. Балацкий Е. Точки Лаффера и их количественная оценка // МЭиМО. – 1997. – № 12.
56. Балацкий Е. Эффективность фискальной политики государства // Проблемы прогнозирования. – 2000. – № 1.

57. Балацкий Е., Коньшев В. Роль государственного сектора в национальной экономике: общемировые тенденции // Общество и экономика. – 2003. – № 7-8.
58. Балацкий Е., Свистунов В. Прогнозирование внешнего долга: модели и оценки // МЭиМО. – 2001. – № 2.
59. Барулин С.В., Бекетова О.Н. Лафферовы эффекты в экономике современной России // Финансы. – 2003. – № 4.
60. Безгубенко О. Податкове мислення та форми девіантної поведінки платників податків // Фінанси України. – 2002. – № 9.
61. Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії. Вступ до фінансової науки. – К.: Либідь, 2000. – С. 654.
62. Бобоев М.Р., Мамбетов Н.Т., Тютюрюков Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран: Содружество Независимых Государств. Учебное пособие. – М.: Гелиос АРВ, 2002. – 624 с.
63. Бодюк А.В. Податкова політика: шляхи її реалізації // Фінанси України. – 2002. – № 2.
64. Бондаренко Г.І., Данілов О.Д., Лекарь С.І. та ін. Оподаткування фізичних осіб. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. – 248 с.
65. Брич А.П., Навроцький В.О. Кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні: Монографія. – К.: Атіка, 2000.
66. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н., Брызгалин В.В. Методы налоговой оптимизации. Изд. 3-е, перераб. и доп. – М.: “Аналитика-Пресс”, 2001. – 176 с.
67. Будзан Б. Менеджмент в Україні: сучасність і перспективи. – К.: Вид-во Соломії Павличко “Основи”, 2001. – 349 с.
68. Бураковский В.В., Кармазин В.Я., Каламбет С.В., Водолазская О.А. Налоги: Учебное пособие. – Днепропетровск: Пороги, 1998. – 640 с.
69. Бюджетна політика у контексті стратегії соціально-економічного розвитку України. Т.3. Розвиток системи податків як основи зміцнення державних фінансів: Монографія / М.Я. Азаров, Ф.О. Ярошенко, Т.І. Єфименко та ін. – 308 с.
70. Бюджетний менеджмент: Підручник / В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова та ін.; За заг. ред. В.М. Федосова, – К.: КНЕУ, 2005. – 824 с.
71. Вавилов А., Трофимов Г. Стабилизация и управление государственным долгом России // Вопросы экономики. – 1997. – № 12.
72. Вагнер А. Социальный вопрос: Пер. с нем. – СПб., 1906.
73. Василенко В.А. Теорія і практика розробки управлінських рішень: Навчальний посібник. – К.: ЦУЛ, 2003. – 420 с.
74. Василик О.Д. Податкова система України: Навчальний посібник. – К.: ВАТ “Поліграфкнига”. – 2004. – 478 с.
75. Василик О.Д., Павлюк К.В. Державні фінанси України: Підручник. – К.: НІОС. – 2002.



76. Васильева А., Гурвич Е., Субботин В. Экономический анализ налоговой реформы // Вопросы экономики. – 2003. – № 6.
77. Винницький Д.В. Налоги и сборы (понятие, юридические признаки, генезис). – М.: Норма, 2002. – 144 с. (Теория налогового права).
78. Винницький Д.В. Субъекты налогового права. – М.: Норма, 2000. – 192 с. (Теория налогового права).
79. Вишневський В.П., Липницький Д.В. Оцінка можливостей зниження податкового тягаря // Фінанси України. – 2000. – № 1.
80. Вільховий Ю. Ринок нафтопродуктів: стан, вплив СП з іноземними інвестиціями та оподаткування // Вісник податкової служби України. – 2002. – № 16 (202).
81. Владимирцева Л. Порядок проведення перевірок суб'єктів підприємницької діяльності органами ДПАУ // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – 25 травня. – № 48.
82. Войтенко В.В. Оцінка податкового навантаження: проблеми та економічні наслідки // Формування ринкових відносин в Україні. – 2004. – № 3.
83. Воронкова О.М. Контрольна й аналітична робота податкової служби України // Фінанси України. – 2001. – № 8.
84. Вступне слово Президента України на нараді з проблемних питань ПДВ // [www.president.gov.ua](http://www.president.gov.ua).
85. Габрук О. Коментар до Закону України “Про податок на доходи фізичних осіб” // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 9.
86. Гесць В.М. Формування дохідної частини бюджету: підсумки, проблеми, перспективи // Економіка і прогнозування. – 2004. – № 1.
87. Герчаківський С.Д. Теоретичні та практичні аспекти визначення податкового потенціалу (податкоспроможності) території // Вісник ТАНГ. – 2004. – № 4.
88. Гордієнко О. Дорогу здолає той, хто йде. Підсумки функціонування СЕЗ “Яворів”. // Економіст. – 2003. – № 3.
89. Горян Е. Роль правової культури в забезпеченні прав і свобод людини та громадянина в Україні // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – № 11.
90. Гридчина М.В., Вдовиченко Н.И., Калина А.В. Налоговая система Украины: Учеб. пособие. – К.: МАУП, 2001. – 128 с.
91. Грушко В.І., Павлюк К.В. Податковий борг: причини та шляхи скорочення // Вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченко. – 2004. – № 69.
92. Гуріна М. Податковий аудит в умовах нового законодавчого поля // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 20.
93. Гутник А.Є. Запобігання податковою міліцією ухиленням від сплати податків. – К.: Атіка, 2001. – 176 с.

94. Дадалко В.А., Румянцева Е.Е., Демчук Н.Н. Налогообложение в системе международных экономических отношений. Учебное пособие / Под ред. В.А. Дадалко. – Мн.: Армита-Маркетинг, Менеджмент, 2000. – 359 с.
95. Данілов О.Д. Оподаткування прибутку підприємств та відрахування до цільових фондів. Навч. посібник. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. – 459 с.
96. Данілов О.Д., Фліссак Н.П. Податкова система і шляхи її реформування: Навч. посібник. – К.: Парламентське видавництво, 2001. – 323 с.
97. Демиденко Л.М. Розвиток теорії оподаткування вченими заходу // Фінанси України. – 2004. – № 5.
98. Держава – податки – бізнес (із світового досвіду фіскального регулювання економіки) / За ред. В.Л. Андрущенко, В.М. Федосова, В.М. Суторміної. – К.: Либідь, 1992.
99. Державне управління: Навч. посіб. / А.Ф. Мельник, О.Ю. Оболенський, А.Ю. Васіна, Л.Ю. Гордієнко; За ред. А.Ф. Мельник. – 2-ге вид., випр. і доп. – К.: Знання, 2004. – 342 с. – (Вища освіта ХХІ століття).
100. Дикаленко М., Московчук Э. Крепко приложились // Бизнес. – 2004. – № 7.
101. Дикань Л.В., Воїнова Т.С., Бережний Є.Б. Деякі аспекти оподаткування в Україні // Фінанси України. – 1999. – № 4.
102. Добродумов П. Дисфункції держави як фактор дезорганізації суспільства // Підприємництво, господарство і право. – 2001. – № 8.
103. Донберг Р. Міжнародне оподаткування: Пер. 2-го англ. вид. – К.: “Абрис”, 1997. – 304 с.
104. Доунс Дж., Гудман Дж. Финансово-инвестиционный словарь: Пер. 4-го перераб. и доп. англ. изд. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 586 с.
105. Дуканич Л.В. Налоги и налогообложение. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2000. – 416 с. (Серия “Учебники и учебные пособия”).
106. Дякин Б.Г. и др. Энциклопедия рынка. Многотомный пятиязычный словарь-справочник. Термины – эквиваленты – дефиниции – регистры. – М.: ROSBI-РОСБИ, 1995. Т. 2. – 684 с.; Т. 3. – 668 с.
107. Економічна енциклопедія: У 3-х томах / Редкол.: ...С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр «Академія», 2000. Т.1. (3093 статті, А-К), 2000. – 864 с.; Т.2. (1968 статей, К-П), 2001. – 848 с.; Т.3., (3295 статей, П-Я), 2002. – 920 с.
108. Єлісеєв А., Підлужний М. Податкове планування. Мінімізація оподаткування законними способами. – Л.: Ліга-Прес, 2003. – 274 с.
109. Єфименко Т.І. Податкове регулювання економічного розвитку: Автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.02.03 / НАН України; Інститут економічного прогнозування. – К., 2003. – 33 с.

110. Єфименко Т.І., Соколовська А.М. Нові підходи до адміністрування податків // *Фінанси України*. – 2004. – № 10.
111. Жаліло Я.А. Податкова реформа / Збірник наукових статей “Податки в Україні: від каральної до стимулюючої функції”. – К.: Альтерпрес, 2003. – 120 с.
112. З послання Президента України до Верховної Ради України // *Економіст*. – 2004. – № 7.
113. Завгородній В.П. Налоги и налоговый контроль в Украине. – К.: А.С.К., 2001. – 639 с. (Економіка. Фінанси. Право).
114. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. Фінансовий словник. – 4-те вид., випр. та доп. – К.: Т-во “Знання”, КОО; Л.: Видво Львів. банк. ін-ту НБУ, 2002. – 566 с.
115. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. Фінансовий словник. – 2-ге вид., випр. та доп. – Львів: Видавництво “Центр Європи”, 1997. – 576 с.
116. Загородній А.Г., Слисєєв А.В. Податкове планування в системі фінансового менеджменту підприємства. // *Фінанси України*. – 2001. – № 8.
117. Иванова Н.Г., Вайс Е.А., Коцюба И.А., Петухова Р.А. Налоги и налогообложение. Схемы и таблицы. – СПб.: Питер, 2001. – 304 с. (Серия “Учебные пособия”).
118. Илларионов А., Пивоварова Н. Размеры государства и экономический рост // *Вопросы экономики*. – 2002. – № 9.
119. Ингрэм Дж. История политической экономии / Пер. с англ. – М., 1891.
120. Иванов Ю.Б. Альтернативні системи оподаткування. Монографія. – Харків: ХДЕУ – Торнадо, 2003. – 517 с.
121. Иванов Ю.Б. Глосарій термінів з курсу “Податкова система України” для слухачів магістратури державної служби та слухачів МІПК. – Харків: Вид. ХДЕУ, 2003. – 344 с.
122. Івашук О.Т. Кількісні методи та моделі фінансового прогнозування: Навч. посібник. – Тернопіль: Економічна думка, 2004. – 231 с.
123. Івашук О.Т., Кравчук Н.Я. Кількісні методи фінансового прогнозування боргової стратегії держави: концептуалізація, методологія, практика // *Світ фінансів*. – 2004. – Випуск 1.
124. Ісаншина Г.Ю. Податковий менеджмент: Навч. посіб.-Київ: ЦУЛ, 2003. – 260 с.
125. Ісаншина Г.Ю. Податковий менеджмент: Навч. посібник. – К.: ЦУЛ, 2003. – 260 с.
126. Каламбет С.В. Податковий потенціал: теорія, практика, управління;. Наукова монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2001. – 304 с.
127. Каламбет С.В. Розвиток податкового регулювання через систему податкових пільг // *Економіка, фінанси, право*. – 2001. – № 3.

128. Каленський М. Місце і роль митного оподаткування в податковій системі держави // visnuk.com.ua.
129. Каленський М.М., Стефанюк І.Б. Контрольно-ревізійна служба – суб'єкт державного фінансового контролю підприємницької діяльності: Навч. посібник для студентів ВНЗ. – К.: Інститут регіональних досліджень НАН України, 2001. – 203 с.
130. Караваева И.В. Налоговое регулирование рыночной экономики. Учебное пособие. – М.: ЮНИТИ, 2000. – 215 с.
131. Карасев М.Н. Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения в России. – М.: ООО “Вершина”, 2004. – 224 с.
132. Карп М.В. Налоговый менеджмент: Учебник для вузов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 477 с.
133. Квасовський О. Концептуальні засади оптимізації спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва в Україні // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації: Збірник тез доповідей за матеріалами 2-гої міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених (24-25 лютого 2005 р.). – Тернопіль: Економічна думка, 2005. – С. 79-82.
134. Кейнс Дж. Общая теория занятости, процента и денег. – М.: Прогресс, 1978.
135. Кізіма А.Я. Податковий менеджмент: Навчально-методичний посібник. – Тернопіль: Астон, 2002. – 166 с.
136. Коваль Л.С. Налоги и налогообложение. Учебное пособие. – М.: Московский психолого-социальный институт; Воронеж: Издательство НПО “МОДЭК”, 2001. – 272 с. (Серия “Библиотека экономиста”).
137. Ковальчук К.Ф., Рева Т.М. Налоговый менеджмент промышленного предприятия: Монография. – Днепропетровск: Институт технологии, 2000. – 122 с.
138. Козюк В.В. Державний борг в умовах ринкової трансформації економіки України: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 238 с.
139. Колпаков В.М. Теория и практика принятия управленческих решений: Учеб. пособие. – К.: МАУП, 2000. – 256 с.
140. Конституція України // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30.
141. Костіна Н.І., Алексеев А.А., Василик О.Ф. Фінансове прогнозування: методи та моделі: Навчальний посібник. – К.: Товариство “Знання”, КОО, 1997. – 183 с.
142. Костюк Д. Що і як перевіряє податковий інспектор. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2001. – 260 с.
143. Кравченко И.А. Налоговые реформы 80-х годов в США: социально-экономические аспекты. – М., 1989.

144. Криницький І.Е., Кучерявенко Н.П. Налоговое право. – Х.: Право, 1995. – 123 с.
145. Крисоватий А.І. Оподаткування і ринок: умови та можливості поєднання. – Тернопіль: Видавництво Карп'юка, 2000. – 246 с.
146. Крисоватий А.І. Податкові системи зарубіжних країн: Навчальний посібник. – Тернопіль: Економічна думка. – 2001. – 258 с.
147. Крисоватий А.І., Десятнюк О.М. Податкова система: Навчальний посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 331 с.
148. Крисоватий А.І., Кізіма А.Я. Податковий менеджмент: Навчальний посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 304 с.
149. Крисоватий А.І., Луцик А.І. Податки та фіскальна політика: Навчальний посібник. – Тернопіль, 2003. – 312 с.
150. Куликов А.Г., Павлов І.П. Графический метод расчета ВВП и поступление налогов в бюджет // Финансы. – 2000. – № 5.
151. Кулишер І.М. Очерки финансовой науки. – Вып. 1. – Петроград: Наука и школа, 1919.
152. Куфта Н. Зміцнення податкової дисципліни, як фактор стабілізації фінансової системи // Економіка України. – 2001. – №1 (470).
153. Куценко Т.Ф. Бюджетно-податкова політика: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. – К.: КНЕУ, 2002. – 256 с.
154. Куцин М.А. та ін. Сучасна теорія та практика оподаткування. – Х.: Прапор, 2002. – 512 с.
155. Лекарь С. Нове в оподаткуванні доходів фізичних осіб // Вісник податкової служби. – 2003. – № 28.
156. Лісанський Ю. До Вас прийшли з перевіркою: що необхідно знати // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – № 41.
157. Лук'яненко І.Г., Тичук Н.А. Вплив зміни оподаткування доходів фізичних осіб на трудову мотивацію // Економіка і прогнозування. – 2004. – № 4.
158. Луніна І. Політичні та економічні фактори зміни рівня державних видатків // Економіка України. – 2004. – № 6.
159. Луппиан М.Н., Юдин А.П., Астахов Г.А., Лаптева Е.В. Налоговая система. Конспект лекций. – СПб.: Изд-во Михайлова В.А., 2000. – 64 с.
160. Лыкова Л.Н. Налоги и налогообложение в России. – М.: Издательство БЕК, 2001. – 384 с.
161. Львовчкін С. В. Макроекономічна стабілізація в Україні у контексті економічного зростання. – К.: Науково-видавничий центр “Наша культура і наука”, 2003. – 341 с.
162. Макконнел К.Р., Брю С.Л. Аналітична економіка: Принципи, проблеми і політика. Част. 1. Макроекономіка. – Львів: Альтернативи, 1997.
163. Макроекономічна ситуація та виконання бюджетних показників у 2004 р. // [www.sta.gov.ua](http://www.sta.gov.ua).

164. Мельник В.М. Оподаткування та податкове регулювання виробництва: Монографія. – Одеса: Астропринт, 1999. – 124 с.
165. Мельник В.М., Грицаєнко І.А., Іванишина О.С. Оподаткування підприємницької діяльності: Навч. посібник. – К.: Кондор, 2003. – 160 с.
166. Мельник Д.Ю. Налоговый менеджмент. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 352 с.
167. Мельник П. Деякі суперечності в розвитку податкової системи та шляхи їх подолання // Економіка України. – 2001. – № 7.
168. Мельник П., Лановенко І. Психологічні механізми девіантної поведінки // Право України. – 2000. – № 1.
169. Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці: Монографія. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. – 362 с.
170. Мельник П.В., Данілов О.Д., Ходаківська В.П., Вдовиченко М.І., Сунцова О.О. Податкова система України. Практикум. Навчальний посібник. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. – 256 с.
171. Мендрул О.Г., Павленко І.А. Фондовий ринок: операції з цінними паперами: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2000. – 156 с.
172. Мертенс А.В. Инвестиции: Курс лекций по современной финансовой теории. – К.: Киевское инвестиционное агентство, 1997. – 416 с.
173. Миляков Н.В. Налоги и налогообложение. Практикум. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 279 с. (Серия “Высшее образование”).
174. Михайлов Д.М. Мировой финансовый рынок: тенденции и инструменты. – М.: “Экзамен”, 2000. – 768 с.
175. Мишкін Ф.С. Економіка грошей, банківської справи і фінансових ринків: Пер. з англ. – К.: Основи, 1999. – 963 с.
176. Налоги и налогообложение. – 3-е изд., испр. / Под ред. В.В. Романовского, О.В. Врублевской. – СПб.: Питер, 2002. – 576 с.
177. Налоги, налогообложение и налоговое законодательство / Под ред. Е.Н. Евстигнеева. – СПб.: Питер, 2000. – 320 с.: – ил. – (серия “Учебники для вузов”).
178. Налоги. Учебное пособие / Под ред. Д.И. Черника. – 5-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 656 с.
179. Настина Е., Корнеев Е. Очень свободный рынок // Компаньон. – 2002. – №12 (268).
180. Нигматулин Р. Об оптимальной доле государственных расходов в ВВП и темпах экономического роста // Вопросы экономики. – 2003. – № 3.
181. Никитин С., Глазова Е., Степанова М. Косвенные налоги: опыт развитых стран // Мировая экономика и международные отношения. – 1999. – № 2.
182. Никитин С., Глазова Е., Степанова М. Социальные налоги: опыт Запада // Мировая экономика и международные отношения. – 2003. – № 5.

183. Никитин С., Никитин А., Степанова М. Налоговые льготы, стимулирующие предпринимательскую деятельность в развитых странах Запада // *Мировая экономика и международные отношения*. – 2000. – № 11.
184. Никитин С., Степанова М., Никитин А. Налог на личные доходы: опыт развитых стран // *Мировая экономика и международные отношения*. – 2001. – № 7.
185. Нідзельська О., Кирієнко Н. Відповідальність платників податків за порушення податкового законодавства // *Вісник податкової служби України*. – 2001. – № 3.
186. Нові підходи до примусового стягнення податкового боргу // *Вісник податкової служби України*. – 2001. – № 34-35.
187. Обсяги пільг зросли на 10 мільярдів гривень // *Урядовий кур'єр*. – 2004. – № 71.
188. Озеров И.Х. Основы финансовой науки. – М.: В.Н., 1917.
189. Онишко С.В. Підвищення рівня адміністрування податку на прибуток // *Фінанси України*. – 2003. – № 6.
190. Онишко С.В., Жеребних А.М. Виконання податкових зобов'язань в Україні // *Фінанси України*. – 2001. – № 7.
191. Онищенко В.А. Податковий контроль: (основи, організація). – К.: Ред. журн. “Вісник податкової служби України”, 2002. – 422 с.
192. Опарін В.М. та ін. Бюджетна система: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. – 2-ге вид., перер. і доп. / В.М. Опарін, В.І. Малько, С.Я. Кондратюк, Г.Б. Коломієць. – К.: КНЕУ, 2002. – 336 с.
193. Опарін В.М. Фінанси (загальна теорія): Навчальний посібник. – К.: КНЕУ, 2004. – 240 с.
194. Оприлюднення звіту про виконання Державного Бюджету за 2004 рік // [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).
195. Організація і методика податкових перевірок: Навч. посібник / О.П. Чернявський, В.П. Хомутенко, В.В. Немченко. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 288 с.
196. Основні показники соціально-економічного розвитку України // *Економіст*. – 2004. – № 3-4.
197. Особливості деклараційної кампанії у 2004 році // *Вісник податкової служби України*. – 2004. – № 5.
198. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: Учебник для вузов. – М.: МЦФЭР, 2003. – 336 с.
199. Пансков В.Г., Князев В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. Учебник. – 4-е изд., доп., перераб. – М.: МЦФЭР, 2003. – 336 с.
200. Папава В. Лафферов эффект с последствием // *МЭМО*. – 2001. – № 7.
201. Пепеляев С.Г. Законы о налогах: элементы структуры. – М.: СВЕД, 1995.

202. Перехідна економіка: Підручник / В.М. Гець, Є.Г. Панченко, Е.М. Лібанова та ін.; За ред. В.М. Гейця. – К.: Вища школа, 2003. – 591 с.: іл.
203. Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение. Учебное пособие. – М.: Юрайт-М, 2002. – 555 с.
204. Перонко И.А., Красницкий В.А. Налоговое администрирование // Налоговый вестник. – 2000. – № 10.
205. Петрович Й. Проблеми розвитку та шляхи вдосконалення податкової політики України // Банківська справа. – 2000. – № 6.
206. Петрушенко М. Життя за 0,4 копійки або хто боїться голографічного захисту акцизних марок // Урядовий кур'єр. – 2003. – № 80-81.
207. Пигу А. Экономическая теория благосостояния. Т.1 Пер. с англ. – М.: Прогресс, – 1985. – 512 с.
208. Пинзеник В. Українські вибрики ПДВ // Ресурси Інтернет: [www.zn.kiev.ua](http://www.zn.kiev.ua).
209. Підсумки подання декларацій громадянами у 2003 р. // Вісник податкової служби України. – 2004. – № 5.
210. Підсумки роботи Державної податкової служби України за 2002 р. // Вісник податкової служби України. – 2003. – № 5.
211. Піхоцький В. Сучасні вимоги до реформування податкової системи в Україні // Економіст. – 2002. – № 11.
212. Податкова система України: Підручник / В.М. Федосов, В.М. Опарін, Г.О. П'ятаченко та ін.; за ред. В.М. Федосова. – К.: Либідь. – 1994.
213. Подолянская В. Процессы очищения // Компаньон. – 2002. – №12 (268).
214. Пономарев А.И. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2001. – 352 с. (Серия “Учебники и учебные пособия”).
215. Почепцова Т. В ожидании передела // Компаньон. – 2002. – №12 (268).
216. Пушкар Р.М., Тарнавська Н.П. Менеджмент: теорія та практика. Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 490 с.
217. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. – М.: Инфра-М, 1996.
218. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учебное пособие. – М.: Инфра, 1996. – 192 с.
219. Пэтти В., Рикардо Д. Трактат о налогах и сборах. – Петрозаводск: Петроком. – 1993.
220. Рева Т.М. Економіко-організаційний механізм управління податками на промисловому підприємстві. – Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня канд. екон. наук за спец. 08.06.02. – Національна металургійна академія України, Дніпропетровськ, 2000. – 16 с.



221. Рева Т.М. Податковий менеджмент: Навчальний посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 282 с.
222. Рикардо Д. Сочинения: В 3-х т.: Пер. с англ. Т.1. Начала политической экономии и налогового обложения. – М.: Госполитиздат, 1955.
223. Розенберг Дж.М. Бизнес и менеджмент. Терминологический словарь. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 464 с.
224. Розенберг Дж.М. Международная торговля. Терминологический словарь. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 368 с.
225. Руденко О. Показник Державного Вандалізму (ПДВ) // Ресурси Інтернет: [www.golosiyiv.kiev.ua](http://www.golosiyiv.kiev.ua).
226. Русакова И.Г., Кашин В.А., Толкушкин А.В. и др. Налоги и налогообложение: Учебное пособие / Под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. – М.: ЮНИТИ, 2000. – 495 с.
227. Рябошапко В. Поняття правового менеджменту податкової міліції // Право України. – 2000. – № 10.
228. Савельєв Є.В. Європейська інтеграція і маркетинг: Наукові нариси. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 482 с.
229. Савченко А., Пухтаєвич Г., Тітьонка О. Макроекономіка. – Київ: Либідь, 1999. – 288 с.
230. Савченко О. Особливості боротьби з податковою злочинністю в сучасних умовах: актуальні пропозиції // Право України. – 2000. – № 10.
231. Сакс Дж. Рыночная экономика в России: Пер. с англ. – М.: Экономика, 1994. – 340 с.
232. Сафонова Л.Д. Бюджетний менеджмент: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. – К.: КНЕУ, 2001. – 164 с.
233. Свердан М.М. Податок на прибуток підприємств // Фінанси України. – 2002. – № 12.
234. Свірко С.В. Облік виконання бюджету: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. – К.: КНЕУ, 2004. – 290 с.
235. Серебрянський Д. Актуальні проблеми справляння податку на прибуток підприємств // Вісник ТАНГ. – 2004. – № 3.
236. Сичевський В. Податок на прибуток підприємств у сучасних умовах // Вісник податкової служби України. – 2003. – № 6.
237. Скворцов Н.Н. Налоговый менеджмент: стратегия и тактика: в 10кн. Кн.1. От стагнации к стабилизации. Практ. руков. / Под ред. В.П. Давыдовой. – К.: Вища школа, 2002. – 222 с.
238. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Пер. с англ. – М.: Издательство социально-экономической литературы, 1962. – 464 с.
239. Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. – К.: Знання-Прес, 2004. – 454 с.
240. Соколовська А.М. Проблеми реформування податку на додану вартість в Україні // Економіка України. – 2004. – № 4.

241. Солдатенко В. З історії розробки Меморандуму про економічний розвиток України на засадах справедливості. // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 47.
242. Соловійова А. Деякі аспекти кримінально-правового аналізу складу злочину ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів (ст. 212 КК України 2001 р.) // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 38.
243. Степанюк О.І. Податкове право. Навчальний посібник. – Тернопіль, 2003. – 258 с.
244. Стігліц Дж.Е. Економіка державного сектора / Пер. з англ. А. Олійник, Р. Скільський. – К.: Основи, 1998. – 854 с.
245. Сулим В. Поняття податкової дисципліни // Вісник податкової служби України. – 2002. – № 34.
246. Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / Под ред. Сутырина С.Ф. – СПб.: Издательство В.А. Михайлова, Издательство “Полиус”, 1998. – 577 с.
247. Тамбовцев В. Об экономическом росте и размерах государства // Вопросы экономики. – 2003. – № 6.
248. Таранов І. М. Фіскальний потенціал України та ефективність справляння податків: Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня канд. екон. наук. – Тернопіль, 2004.
249. Тарасова С.В. Экономическая теория благосостояния. Учебное пособие. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 239 с.
250. Теория налогов: Учебник / Под ред. Н.Е. Зайца. – Мн.: БГЭУ, 2002. – 220 с.
251. Терен С. Що зробити, аби тобі відшкодували ПДВ? Стати головою облдержадміністрації // Галицькі контракти. – 2000. – № 27,15.
252. Тимченко О.М. Податковий менеджмент: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. – К.: КНЕУ, 2001. – 150 с.
253. Тропіна В.Б. Податок з доходів фізичних осіб: новий закон – нові питання // Фінанси України. – 2004. – № 4.
254. Угляренко О.М. Визначення оподаткованого прибутку та його вплив на формування фінансових ресурсів підприємства // Фінанси України. – 2004. – № 2.
255. Узагальнена інформація щодо створених в Україні спеціальних економічних зон та територій пріоритетного розвитку зі спеціальним режимом інвестиційної діяльності. // Економіст. – 2003. – № 3.
256. Федосов В., Опарін В., Львовчкін С. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями: Монографія / За наук. ред. В. Федосова. – К.: КНЕУ, 2002. – 387 с.
257. Федосов В.М. Податкова система України. – К.: Либідь, 1994.
258. Федосов В.М. Современный капитализм и налоги. – К.: Вища школа, 1987.

259. Фелько В. Про необхідність удосконалення податкового планування та прогнозування. // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 11.
260. Финансово-кредитный словарь: в 3-х т. Т. II. К-П / Гл. ред. В.Ф. Гарбузов. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 511 с.
261. Філановський О. Легальний ринок горілки поки що програє // Галицькі контракти. – 2002. – № 49.
262. Фліссак Н. Перспективи та очікувані результати прийняття Податкового кодексу України. // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 46.
263. Фурман А. Загальна характеристика наслідків впровадження Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” та основні напрямки удосконалення адміністрування податку на прибуток // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 1-2.
264. Фурман А. Шляхи вдосконалення (модернізації) податкового контролю у загальній системі адміністрування податків та обов’язкових платежів до бюджету. – Вісник податкової служби України. – 2001. – № 21.
265. Черник Д. Основы налоговой системы. Учеб. пособие. – М.: ЮНИТИ, 1998. – 424 с.
266. Черник Д.К. Основы налоговой системы: Учебник для вузов / Д.К. Черник, А.П. Починок, В.П. Морозов. – 3-е изд. перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 517 с.
267. Шамбост Э. Энциклопедия оффшорных зон / Пер. с фр. – М.: Издательство “Викра”, ООО “DS Express, Inc.”, 2000. – 808 с.
268. Шарп У.Ф., Александер Г.Дж., Бейли Дж.В. Инвестиции: Пер. с англ. – М.: ИНФРА-М, 1999. – 601 с.
269. Шафоростов А. Нам удалось переломить негативную тенденцию // Бизнес. – 2003. – № 38.
270. Шевяков А. Социальное неравенство, бедность и экономический рост // Общество и экономика. – 2005. – № 3.
271. Шумпетер Й. Капитализм, социализм и демократия. – М.: Экономика, 1995. – 456 с.
272. Щодо виконання заходів, спрямованих на погашення простроченої заборгованості з відшкодування ПДВ підприємствам-експортерам // Ресурси Інтернет: [www.sta.gov.ua](http://www.sta.gov.ua).
273. Юрій С. Фінансова парадигма місцевого самоврядування // Світ фінансів. – 2004. – Випуск 1.
274. Юрій С., Бак Н. Актуальні проблеми податкової політики: інфраструктура податку з доходів фізичних осіб в Україні // Журнал європейської економіки. – 2004. – Том 3. – № 1.
275. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. Учебник. – М.: Инфра-М, 1999. – 429 с.
276. Ярошенко Ф. Нова стратегія ДПАУ // [www.sta.gov.ua](http://www.sta.gov.ua).

*Наукове видання*

**Крисоватий Андрій Ігорович**

***Теоретико-організаційні домінанти  
та практика реалізації податкової  
політики в Україні***

***Монографія***

Додрукова підготовка — видавництво «Карт-бланш»  
46011, м. Тернопіль, вул. Дорошенка, 16.  
Тел.: (0352) 43-54-98; факс: 43-55-44.  
E-mail: cb@ukr.net. Internet: www.carte-bl.narod.ru.  
Свідоцтво Державного комітету інформаційної політики, телебачення та  
радіомовлення України на видавничу діяльність серія ТР № 4 від 10.01.2001 р.

Керівник видавничого проекту — Пушкар Роман.  
Комп'ютерна верстка — Соломончук Вікторія.  
Дизайн обкладинки — Шараварник Андрій.

Підписано до друку з оригінал-макету 7.XII.2005 р.  
Формат 84×108 <sup>1</sup>/<sub>32</sub>. Гарнітура *Times*.  
Умовн.-друк. аркушів 23,19. Обл.-вид. аркушів 23,25.  
Папір офсетний. Друк офсетний.  
Наклад 500 примірників. Замовлення № 64 0

Віддруковано з готових діапозитивів  
у Львівській обласній книжковій друкарні  
79008, м. Львів, вул. Пекарська, 11.  
Тел.: (0322) 72-55-26.

ISBN 966-7952-44-4

