

**Міністерство освіти і науки України
Київський національний економічний університет**

На правах рукопису

Крисоватий Андрій Ігорович

**Податкова політика України: концептуальні
засади теорії і практики**

Спеціальність: 08.04.01 – Фінанси, грошовий обіг і кредит

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук

Науковий консультант:
Федосов Віктор Михайлович
доктор економічних наук, професор
заслужений діяч науки і техніки,
завідувач кафедри фінансів
Київського національного
економічного університету

Київ – 2006

Зміст

ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ДОМІНАНТИ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ.....	17
1.1. Соціально-економічна природа податкової політики	17
1.2. Теоретико-організаційні засади оподаткування	38
1.3. Фінансові школи та логос теорії оподаткування	61
Висновки до розділу 1	86
РОЗДІЛ 2. ВИХІДНІ МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДВАЛИНИ СТРАТЕГІЇ ТА ТАКТИКИ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ	89
2.1. Фіскально-регулюючі основи стратегії та тактики податкової політики	89
2.2. Види і форми реалізації податкової політики	99
2.3 Психологічні аспекти політики в сфері оподаткування.....	115
2.4 Ефективність та дієвість податкової політики.....	127
2.5 Принципи та критерії формування і реалізації податкової політики	155
Висновки до розділу 2	170
РОЗДІЛ 3. ПРАКТИКА РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ ТА ЇЇ ЕФЕКТИВНІСТЬ В УМОВАХ СТАНОВЛЕННЯ РИНКОВИХ ВІДНОСИН	174
3.1 Моніторинг дієвості податкової політики і проблеми гармонізації податкового законодавства	174
3.2 Особливості оподаткування процесів споживання	194
3.3 Прагматизм справляння податків на доходи та прибутки.....	225
Висновки до розділу 3	257
РОЗДІЛ 4. ПАРАДИГМА УПРАВЛІННЯ В КОНТЕКСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ ДЕРЖАВИ.....	265
4.1 Державний податковий менеджмент і проблеми управління оподаткуванням.....	265

4.2 Податкове прогнозування і планування : прагматика і проблематика ...	278
4.3. Податкове регулювання як складова частина державного податкового менеджменту.....	298
4.4 Податковий контроль – підсистема фінансового контролю і податкового менеджменту.....	316
Висновки до розділу 4	334
РОЗДІЛ 5. СТРАТЕГІЯ ПОДАТКОВИХ РЕФОРМ І ТРАНСФОРМАЦІЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ	339
5.1 Уніфікація податкової політики в контексті європейської інтеграції.....	339
5.2 Податково-боргові стратегії фіскального регулювання транзитивної економіки	365
5.3 Моделювання векторів реформування податкової політики	383
Висновки до розділу 5	401
ВИСНОВКИ.....	407
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	415
ДОДАТКИ.....	438

ВСТУП

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, адже як підтверджує світовий досвід, саморегулюючих вбудованих механізмів недостатньо щоб вся ринкова економіка працювала бездоганно. Однією із найважливіших інституцій держави в реалізації її участі в ринкових процесах виступає податкова політика, яка як складова державної фінансової політики забезпечує фінансову базу для виконання державою покладених на неї функцій та мінімізує амплітуди коливань ринкових відносин шляхом певної участі влади в управлінні ринковими процесами. Не випадково, в умовах функціонування ринкової економіки податкова форма в системі фінансових відносин стає провідною.

Актуальність теми. Моніторинг нагромаджених у сфері державних фінансів суперечностей свідчить про те, що вітчизняна податкова політика не склалася як єдине ціле, у якому узгоджені всі функціональні елементи. Реалії українського сьогодення у сфері оподаткування - це внутрішня неузгодженість складових цілісної системи податкових правовідносин. Це і нестабільність правового регламентування податкових відносин, складність адміністрування податків та податкових платежів, порушення принципів економічної, соціальної справедливості та рівномірності податкового навантаження, незадовільне вирішення фіскальних завдань через перекоси як в галузевому, так і територіальному аспектах, негативний вплив політики в сфері оподаткування 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. Сучасна

практика трансформації податкової політики надає переконливі свідчення тому, 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 соціально-економічної доктрини держави. 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 щодо можливостей розв'язання протиріч, які накопичилися у податковій сфері, та запобігання їх подальшому виникненню. По-перше, концепція реформування податкової політики повинна чітко визначати, яким саме чином повинні відбуватися 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, у 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 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 еклектичним поєднанням обох зазначених систем з базовою метою – забезпечення максимального рівня податкових надходжень, як основної складової доходної частини бюджету.

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 і 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 сьогоденної ситуації, де при невисоких (порівняно з іншими країнами) податкових ставках, безлад в адмініструванні податків зводить нанівець забезпечення умов для економічного зростання. Головне завдання у 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 виваженої та прозорої податкової політики, яка б оптимально враховувала як фіскальні інтереси держави, економічні інтереси суб'єктів господарювання, так і соціальні інтереси громадян.

Наукове підґрунтя для трансформації податкової політики в контексті оптимального врахування інтересів усіх суб'єктів оподаткування закладено відомими вітчизняними та зарубіжними вченими-економістами. Серед зарубіжних вчених варто відзначити праці Ш.Бланкарта, У.Петті, А.Сміта, Д.Рікардо, І.Канта, П.Прудона, М.М.Алексєєнко, Дж.Сакса, Е.Ліндаля, К. Вікселя, А. Пігу, І.Озерова, Дж.Кейнса, М.Уейденбаума, А.Вернса, Г.Стайна, У.Фелнера, Г.Уоліча, А.Лаффера, К.Джозефа, Дж.Хау, А.Селдона. До вітчизняних науковців, які займаються проблемами оподаткування, слід віднести В.Андрущенка, О.Василика, В.Вишневського, В.Гейця, А.Даниленка, О. Данілова, Т.Єфименко, В.Загорського, Ю. Іванова, О. Кириленко, І.Лютого, І.Луніну, П. Мельника, Ц.Огня, А.Поддєрьогіна, А.Соколовську, В.Суторміну, В.Федосова, С.Юрія.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Тема дослідження затверджена вченою радою Київського національного економічного університету в 2003 році. Наукові дослідження за темою дисертації є складовою частиною науково-дослідних тем «Реструктуризація фінансової системи в умовах перехідної економіки» (державний реєстраційний номер 0101I003065) кафедри фінансів Київського національного економічного університету ім. В. Гетьмана, «Удосконалення фінансових відносин в умовах становлення економіки ринкового типу» (державний реєстраційний номер 0101U002355) кафедри фінансів Тернопільського державного економічного університету і «Фіскально-податкове адміністрування: прагматика, проблематика та перспективи розвитку» (державний реєстраційний номер 0101U005699) кафедри податків та фіскальної політики Тернопільського державного економічного університету. Роль наукових результатів дослідження автора в контексті виконання цих тем полягає в узагальненні теоретико-організаційних домінант податкової політики, розробці вихідних методологічних принципів стратегії та тактики податкової політики, моніторингу практики реалізації та дієвості податкової політики на сучасному етапі становлення державності, у

з'ясуванні прагматичних проблем податкового менеджменту та управління оподаткуванням, розбудові напрямків реформування податкової політики.

Мета і задачі дослідження. Мета роботи – розробити теоретико-організаційні та методологічні підвалини дефініції податкової політики, проаналізувати розвиток податкової політики та її дієвість і ефективність в умовах становлення ринкових відносин та розробити основні напрямки стратегії податкових реформ з одночасним окресленням вихідних принципів трансформації податкової політики в контексті забезпечення економічного зростання та інтеграції у Європейське співтовариство.

Досягнення цієї мети зумовило необхідність постановки та розв'язання комплексу завдань:

- з'ясувати соціально-економічну природу податкової політики як складової інструментарію державного регулювання економіки;
- поглибити розробку теоретичних домінант формування податкової політики ;
- з'ясувати вихідні методологічні принципи стратегії і тактики податкової політики в контексті оптимального врахування інтересів держави, платників податків та громадян, які отримують оплачені через бюджет суспільні блага;
- виявити принципи та критерії ефективності та дієвості податкової політики;
- здійснити моніторинг функціонування системи оподаткування як практичного прояву чинної податкової політики в Україні і виявити проблеми гармонізації податкового законодавства;
- провести розгорнутий аналіз практики реалізації податкової політики через призму моніторингу функціонування податків на доходи і податків на споживання
- з критичних позицій оцінити стан державного податкового менеджменту, податкового адміністрування й управління оподаткуванням;

- обґрунтувати концепцію уніфікації податкової політики в контексті Європейської інтеграції;
- розробити податково-боргові стратегії фіскального регулювання транзитивної економіки;
- окреслити напрями трансформації податкової політики як засобу сприяння економічному зростанню і змодельовати на цій основі вектори реформування податкової політики.

Об'єктом дослідження є формування і практика реалізації податкової політики України з притаманними їй фіскально-регулюючими механізмами впливу на соціально-економічне життя суспільства.

Предметом дослідження є сукупність фінансових відносин, які виникають у процесі правового регламентування, організації справляння та адміністрування податків та податкових платежів і формування на цій основі централізованих грошових фондів держави .

Методологія та методика дослідження. Методологічною базою дослідження є сучасна теорія оподаткування, дослідження вітчизняних та зарубіжних вчених із проблем державного управління, функціонування державних фінансів, фіскального забезпечення виконання державою покладених на неї функцій, регулювання вартісних пропорцій розподілу валового внутрішнього продукту. Методологія і методика дослідження базується на системному загальнотеоретичному осмисленні процесів правового регламентування, організації нарахування та сплати податків і податкових платежів, їх адміністрування, своєчасності і повноти сплати до бюджету. Для досягнення поставленої мети в роботі використовувалися емпіричні методи, зокрема спостереження, порівняння, вимірювання, експериментально-теоретичні, а саме - аналізу і синтезу, індукції і дедукції, економіко-математичні, статистичні, гіпотетичні, логічні , абстрагування та узагальнення. При обґрунтуванні категоріального наукового апарату був застосований метод наукових абстракцій і логічної аксіоматики. Вивчення організації і порядку формування стратегії і тактики податкової політики

здійснювалося на основі методів конкретного та абстрактного, ідеалізації й узагальнення. Для розкриття проблем функціонування державного податкового менеджменту, податкового адміністрування та управління оподаткуванням був застосований діалектичний метод пізнання, а також логічний та історичний методи. Метод порівняльного аналізу і спостереження використано при моніторингу практики реалізації податкової політики в умовах становлення вітчизняної державності. Евристичні методи і методи економічного моделювання використано при розробці векторів реформування і трансформації податкової політики.

Інформаційно-факторологічну базу дослідження становлять нормативно-правові акти з питань оподаткування і податкового регулювання та управління, статистичні матеріали Державної податкової адміністрації України, Міністерства фінансів, Міністерства економіки, Державного казначейства, а також видання міжнародних фінансових і фіскальних організацій. Під час дослідження вивчалися праці провідних зарубіжних та вітчизняних вчених та практиків широкого спектру соціально-економічних та фінансових проблем.

Наукова новизна одержаних результатів. Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретичному обґрунтуванні соціально-економічної сутності податкової політики, розробці вихідних методологічних принципів стратегії і тактики податкової політики, моніторингу практики реалізації податкової політики України в контексті з'ясування основних проблемних аспектів адміністрування податків на доходи і податків на споживання, поглибленні та удосконаленні трактування понять державний податковий менеджмент, податкове адміністрування і управління оподаткуванням, обґрунтуванні базових критеріїв уніфікації податкової політики в контексті інтеграції до Європейського співтовариства, моделюванні векторів реформування стратегії і тактики вітчизняної податкової політики. Зміст найбільш значущих наукових результатів,

одержаних особисто автором відповідно до поставлених завдань дослідження, полягає в тому, що

вперше

- обґрунтовано визначення сутності податкової політики як соціально-економічного поняття з позицій системного підходу та логіки економічних явищ і процесів. На відміну від існуючих підходів до визначення даної дефініції як економічного терміну, автором детермінується суспільно-соціальний характер відносин, що виникають у процесі перерозподілу вартості валового внутрішнього продукту і формування реального добробуту суб'єктів держави;
- розроблено вихідні методологічні принципи та критерії стратегії і тактики формування і реалізації податкової політики, які базуються на поглибленні теоретичного напрямку наукових шкіл оподаткування та відповідності рейнській соціально-економічній доктрині державотворення в контексті побудови держави загального добробуту і оптимального збалансування інтересів усіх суб'єктів податкових взаємовідносин;
- окреслено основні напрями реформування політики в сфері оподаткування і здійснено моделювання векторів трансформації податкової політики. Запропоновано нові підходи до формування податково-боргових стратегій фіскального потенціалу держави з обґрунтуванням найбільш бажаних для даного етапу вітчизняного державотворення вартісних пропорцій податкового і боргового навантаження;

удосконалено:

- трактування економічного змісту оподаткування як практичного боку реалізації податкової політики, що знайшло своє вираження у визначенні особливостей його природи, функцій та ролі, а також наявності латентного характеру фіскального і розподільчо-регулювального підґрунття даного категорійного поняття;

- науковий апарат пізнання функціонального механізму формування і реалізації податкової політики. З цією метою запропоновано нові підходи до детермінації видів і форм політики в сфері оподаткування з виокремленням політики податкових доходів і політики податкового регулювання;
- основні підходи до уніфікації податкової політики України в контексті європейської інтеграції. Доведено необхідність еволюційної трансформації зі збереженням певних національних особливостей структури податкової політики і поетапної інтеграції вітчизняного податкового законодавства до правового поля Європейського Союзу;
- дивергенцію суперечливого характеру управлінської діяльності держави в сфері оподаткування. Обґрунтовано, що державний податковий менеджмент, на відміну від податкового адміністрування і управління оподаткуванням, повинен базуватися на людському факторі і моделюванні мотиваційної діяльності, а також на виробленні на цій основі паретооптимальних управлінських рішень;
- процес податкового прогнозування і планування як підвалини ефективності та дієвості стратегії і тактики податкової політики. Розроблено і запропоновано до впровадження інтегровані прийоми і методи податкового прогнозування і планування в контексті оптимального поєднання економічної, бюджетної і податкової політики;

отримали подальший розвиток:

- напрями трансформації податкової політики в контексті забезпечення економічного зростання та узагальнюючої дії на суспільний добробут населення. Запропоновано ліквідувати асиметрії вітчизняної політики шляхом подальшого реформування адміністрування базових податків, зокрема податку з прибутку, податку на додану вартість, акцизного збору і запровадження податку на нерухоме майно фізичних осіб та

єдиного соціального платежу, розмір якого не може бути більшим від ставки податку на доходи;

- розробки щодо необхідності використання в Україні прогресивної методики оподаткування доходів фізичних осіб з урахуванням інтегрованого впливу ПДВ на доходи малозабезпечених громадян. З цією метою пропонується встановлення соціальної пільги для податку з доходів фізичних осіб на рівні прожиткового мінімуму;
- обґрунтування стратегії податкових реформ, зокрема в частині оподаткування суб'єктів малого бізнесу. На основі комплексного і системного аналізу проблем розвитку суб'єктів малого підприємництва запропоновано звільнити малий бізнес від сплати всіх податків, за виключенням податку з доходів найманих працівників, податку на нерухомість і єдиного соціального платежу, а бюджетні втрати компенсувати підвищенням рівня податкової дисципліни великих платників та зміною векторів преференційного оподаткування;
- пропозиції щодо врахування психологічних аспектів податкової політики й основ фіскальної соціології. На цій основі обґрунтовано необхідність визначення фундаментального пріоритету будь-якої діяльності держави – примату людини та її гідності. Забезпечення партнерських стосунків та добровільності у сплаті податків – пріоритети у державному податковому менеджменті.

Практичне значення одержаних результатів у тому, що теоретико-організаційні і методологічні положення, висновки і практичні рекомендації автора можуть бути широко та ефективно використані при розробці соціально-економічних програм розвитку України та підготовці проектів законодавчих і нормативних актів з питань реформування стратегії і тактики податкової політики, у роботі Державної податкової адміністрації України, Міністерства фінансів України в частині поліпшення методичного та інструктивного забезпечення практики реалізації податкової політики. Для

збалансування інтересів держави, платників податків та громадян-виборців запропоновано нові підходи щодо формування і реалізації стратегії та тактики податкової політики, які базуються на врахуванні методологічного підґрунтя розвитку суспільства та соціально-економічних наслідків дієвості держави в площині перерозподілу частини валового внутрішнього продукту та регулюванні вартісних пропорцій такого розподілу .

Наукові напрацювання та одержані результати прийнято до впровадження Верховною Радою України (довідка №06-9/14 від 05.01.06р.), Державною податковою адміністрацією України (довідка №42/к/33-6015 від 21.12.2005р.), Державною митною службою України (довідка №11/3-16804 від 29.12.2005р.), використано при написанні рекомендації Четвертої міжнародної наукової конференції «Проблеми економічної інтеграції України в Європейський союз: інвестиційні аспекти», яка була організована під егідою комісії Європейського союзу (Брюсель) Тернопільською академією народного господарства (Україна) й Університетом ім. Й. В. Гете Франкфурту-на-Майні (ФРН) у м. Ялта-Форос 13-15 вересня 1999 р. (довідка №137-14/116 від 2.02.2000р.), використано при написанні рекомендації Шостої міжнародної наукової конференції «Проблеми економічної інтеграції України в Європейський союз: європейські порівняльні студії», яка була організована під егідою комісії Європейського союзу (Брюсель) Тернопільською академією народного господарства (Україна) і Університетом ім. Й. В. Гете Франкфурту-на-Майні (ФРН) у м. Ялта-Форос 26-28 вересня 2001р. (довідка №126-17/116 від 12.02.2002р.), використано при складанні проектів програми науково-технічного та інноваційного розвитку Тернопільської області на 2005 - 2010 роки та програми «Стратегія економічного та соціального розвитку Тернопільської області на 2004 - 2015 роки (довідка №03-4001/27-16 від 9.12.2005 р.). Результати дисертаційного дослідження використовуються в навчальному процесі Тернопільського державного економічного університету при викладанні навчальних

дисциплін «Податкова система», «Податковий менеджмент», «Податки і фінансова політика» (довідка №126-24/1705 від 02.12.2005 р.).

Апробація результатів дисертації. Результати досліджень доповідались, обговорювались та отримали визнання серед фахівців на міжнародній науково-практичній конференції "Проблеми економічної інтеграції України в Європейський Союз: регіональні і соціально-економічні аспекти", 25-27 вересня 1997 р., Форос (Крим); міжнародній науково-практичній конференції "Проблеми економічної інтеграції України в Європейський Союз: інвестиційні аспекти", 13-15 вересня 1999 р., Форос (Крим); на міжнародній науковій конференції «Проблеми економічної інтеграції України в Європейський союз: європейські порівняльні студії», яка була організована під егідою комісії Європейського союзу (Брюсель) Тернопільською академією народного господарства (Україна) й Університетом ім. Й. В. Гете Франкфурту-на-Майні (ФРН) у м. Ялта-Форос 26 - 28 вересня 2001р., міжнародній науково-практичній конференції "Проблеми економічної інтеграції України в Європейський Союз: глобалізація і нова економіка – наслідки для Європи і України», 25 - 27 вересня 2002 р., Форос (Крим); міжнародній конференції «Європейський союз та нові держави-члени: деякі уроки щодо розвитку світу», 17 - 19 лютого 2004 року, Валлета, Мальта; міжнародній науково-практичній конференції «Громадські зв'язки – мистецтво ефективної співпраці: теорія та практика», 13 - 15 вересня 2005 року, Економічний університет імені Кароля Адамескі, Катовіце, Польща; міжнародній науковій конференції «Стандарти податкової політики в Європейському союзі», 3-5 жовтня 2004р., Університет Інголанд, Амстердам, Нідерланди; міжнародній науково-практичній конференції «Міжнародні і міждержавні фінанси та макроекономіка», 11 - 12 квітня 2002 р., Свіштов, Болгарія; міжнародній науково-практичній конференції «Проблеми вдосконалення податкової системи України», 24 - 25 жовтня 1996 року, м. Київ; міжрегіональній науково-практичній конференції «Оподаткування у промисловому регіоні: теорія, практика і перспективи

розвитку», 18 листопада 2002 р., Донецьк; науковій конференції «Современные аспекты финансового управления экономическими процессами», вересень 2005 року, Севастополь.

Публікації. Основні результати дисертаційного дослідження знайшли відображення у двох індивідуальних монографіях, одному індивідуальному та семи колективних навчальних посібниках, 26 статтях у провідних фахових наукових журналах і збірниках наукових праць, 16 публікаціях – в інших виданнях.

Загальна кількість публікацій за темою дисертації становить 52 найменування загальним обсягом 227,07 др.арк., з них автору належить 106,68 др.арк.

Структура й обсяг дисертації визначається метою і завданнями дослідження. Робота складається із вступу, п'яти розділів, висновків, списку використаних джерел із 250 найменувань та додатків. Загальний обсяг дисертаційної роботи становить 437 сторінок. Дисертація вміщує 17 таблиць, 45 рисунків, 19 додатків на 40 сторінках.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ДОМІНАНТИ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ

1.1. СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНА ПРИРОДА ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Оподаткування – одна з головних інституцій 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 ефективнішого виконання своїх функцій. Податкова політика – діяльність держави, виражена в комплексі заходів, здійснюваних уповноваженими на те органами державної влади і державного управління в області функціонування податків і зборів як фіскальних інструментів та регулюючих важелів. Будучи явищем багатогранним 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, направлену на оптимальне (тобто поєднуюче в собі приватні і суспільні інтереси), повне і 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 галузі 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-тарифними і бюджетними 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 – це не щось догматичне і чітко визначене. Цю тезу ілюструє і різноманітність наукових підходів щодо визначення самої сутності податкової політики.

Так, на думку В.М. Федосова, В.М. Опаріна та Г.О. П'ятченко: „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”¹. За економічним змістом це визначення досить вдале, але в ньому не проявляються соціальні ознаки податкової політики, а також 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 за одночасного стимулювання ділової активності підприємців. Реалізація здійснюється через систему податків, податкових ставок і податкових пільг”². Як таким, що не в повній мірі розкриває сутність податкової політики можна вважати дане визначення, адже податки надходять і до місцевих бюджетів, і їм притаманні ознаки розподільчо-регулюючого характеру, а не тільки стимулюючого.

Дещо схожими є визначення О.Д. Данілова, Н.П. Флісак та Г.Ю. Ісаншиної. О.Д. Данілов та Н.П. Флісак трактують податкову політику „як систему заходів, які проводяться урядом країни по вирішенню певних

¹ Податкова система України: Підручник / Федосов В.М., Опарін В.М., П'ятченко Г.О. та ін.; За ред. Федосова В.М. К.: Либідь. – 1994. – С. 48 -49

² Василик О.Д. Податкова система України: Навчальний посібник. – К.: ВАТ „Поліграфкнига”, 2004. – 478 с.

короткострокових та довгострокових завдань, які стоять перед суспільством, за допомогою системи оподаткування країни”³. Г.Ю. Ісаншина 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”⁴. 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 же недолік, на нашу думку, містить і визначення В.А. Онищенка: „Податкова політика являє собою систему державних заходів в області регулювання оподаткування. Її зміст і мета зумовлені 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 – саме впливає на концепцію регулювання”⁵.

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

Не в повній мірі розкриває сутність категорійного поняття і визначення Й.Петровича: „Податкова політика полягає у встановленні видів

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

⁴ Ісаншина Г.Ю. Податковий менеджмент: Навч. посібник. – Київ: ЦУЛ, 2003. – С. 6.

⁵ Онищенко В.А. Податковий контроль (основи, організація): - К.: Ред.журн. „Вісник податкової служби України”, 2002. – С. 7.

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

та ставок податків, організації системи їхнього збору шляхом визначення методів і термінів безповоротного вилучення державою частини грошових доходів фірм, організацій, населення”⁷.

В „Економічній енциклопедії”, за редакцією Б.Д. Гаврилишина, А.С. Гальчинського, В.М. Гейца, Я.А. Гончарука, А.К. Кінаха, О.А. Устенка, В.А. Ющенко та ін., 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”⁸. 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”⁹.

Дикань Л.В., Воїнова Т.С., Бережний Є.Б. дають таке визначення податкової політики: „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”¹⁰.

Досить цікавими, і такими що заслуговують на наукову увагу є дослідження сутності відносин між державою і платниками податків А.М.

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

⁸ Економічна енциклопедія: У трьох томах, Т.2 /Редколегія: ... Мовчан С.В.ю (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр „Академія”, 2001р. - С.769.

⁹ Бодюк А.В. Податкова політика: шляхи її реалізації // Фінанси України, - 2002.-№2. с.82

¹⁰ Дикань Л.В., Воїнова Т.С., Бережний Є.Б. Деякі аспекти оподаткування в Україні // Фінанси України. -1999. -№4. - С. 107.

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 А.М. Соколовська характеризує в двох аспектах – з позиції форми вилучення державою частини доходів юридичних і фізичних осіб і з позицій функціонального призначення вилучених доходів, „... оскільки лише напрямки їх кінцевого використання дозволяють зробити остаточний висновок щодо дійсного суспільного змісту податкових відносин”¹¹.

Існуючі в літературі визначення податкової політики по суті дуже близькі та походять від визначення державної політики в цілому. Державна політика (від грецького «politika» - державні та суспільні справи), може характеризуватись «як сфера діяльності, пов’язана з відносинами між соціальними групами, суть якої в визначенні форм, задач, які входять в компетенцію держави»¹².

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 по причині 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 їм своїх функцій»¹³.

«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

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

¹² Карасев М.Н. Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения в России / М.Н.Карасев, - М.: ООО «Вершина», 2004. - 224с.

¹³ Там само . - 224с.

класифікацію податків, методи і принципи оподаткування, що діють на законній підставі в податковій системі даної країни»¹⁴.

«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»¹⁵.

Податкова політика, як і будь-яка інша політика держави, має свій зміст, що характеризується діями держави з розробки науково обґрунтованої концепції розвитку податкової системи, з виявлення важливих напрямків податкового механізму, а також по впровадженню теоретичних засад податкової системи на практиці та контролю за її ефективністю»¹⁶.

Всі спеціалісти в області податків відзначають правову природу податкової політики. Б.Х. Алієв, А.М. Абдулгалімов зазначають, що «податкове право служить відправним моментом у здійсненні податкової політики... Податкова політика – це комплекс правових дій органів влади і управління, який вказує цілеспрямоване застосування податкових законів»¹⁷.

Узагальнюючи наукові постулати, що вироблені вітчизняною фінансовою наукою, нами 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 обсягів податкових надходжень, зміни форми оподаткування та податкових

¹⁴ Алієв Б.Х., Абдулгалімов А.М. Теоретические основы налогообложения: Учеб. Пособие для вузов / Алієв Б.Х. - М.: ЮНИТИ - ДАНА, 2004-159 с.

¹⁵ Карп М.В. Налоговый менеджмент: Учебник для вузов/ Карп М.В. - М.: ЮНИТИ - ДАНА, 2001.- 477с.

¹⁶ Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: Учеб. для вузов / Пансков В.Г., Князев В.Г. - М.: МЦФЭР, 2003.-336с

¹⁷ Алієв Б.Х., Абдулгалімов А.М. Теоретические основы налогообложения: Учеб. Пособие для вузов / Алієв Б.Х. - М.: ЮНИТИ - ДАНА, 2004-171 с.

ставок, тарифів, податкових преференцій та пільг може сприяти зростанню чи спаду господарської активності, створенню сприятливої кон'юктури на ринку, умов для розвитку пріоритетних галузей економіки, реалізації збалансованої соціальної політики.

Наука про оподаткування – це складова фінансової науки, яка вивчає виробничі відносини людей в їх єдності і взаємозв'язку із базисом і надбудою. Із всієї багатогранності економічних відносин, які охоплюють виробництво, розподіл, обмін, споживання, розподільчі відносини визначають фінансові відносини, з яких, завдяки внутрішній самостійній сутності, виділяють податкові. Податки, приймаючи безпосередню участь у процесі перерозподілу національного продукту, виступають частиною єдиного процесу відтворення, специфічною формою виробничих відносин. Специфічна форма виробничих відносин формує їх суспільну сутність. Суспільна сутність податків дає можливість розкрити внутрішній зміст і еволюцію, важливі ознаки і особливості, а також механізм взаємовпливу базису і надбудови. Податки, виражаючи обмежену сферу виробничих відносин, є лише частиною перерозподільчих відносин. Приймаючи участь у перерозподілі національного продукту, податкові відносини підпорядковуються первинним відносинам матеріального виробництва, змінюються залежно від вимог розподілу і перерозподілу. А тому, в цілому, вони носять похідний, вторинний характер.

Податки, крім суспільного характеру, мають матеріальну основу. Вони є частиною доходів держави, яка в обов'язковому законодавчо закріпленому порядку вилучається у суб'єктів держави на основі податкового права. Це дає підстави говорити про подвійний характер сутності податкових відносин. Вони виступають специфічною формою виробничих відносин і є частиною вартості національного продукту.

Для регулювання податкових відносин держава розробляє податкове законодавство. Податкове право – це сукупність юридичних норм, які визначають види податків, порядок їх справляння та адміністрування,

механізми виникнення, функціонування, зміни і ліквідацію податкових відносин. Податкове право направлене на забезпечення матеріальної основи функціонування держави. Джерелом податкового права виступають податкові закони, а також інші нормативні акти – норми, правила, постанови, укази, інструкції, розпорядження. У податковому праві передбачаються спеціальні норми, які встановлюють по кожному податку елементи, що регламентують порядок нарахування, сплати і відміни податку, терміни сплати, пільги і преференції, відповідальність платників.

За допомогою цього широкого арсеналу податкового права, як інструментів надбудови, через реалізацію принципів податкового права, держава використовує об'єктивні закономірності руху податкових відносин для формування і реалізації податкової політики.

Формування і реалізація податкової політики держави здійснюються через податковий механізм. Податковий механізм представляє собою сукупність організаційно-правових норм і методів управління оподаткуванням. Держава передає своєму податковому механізму юридичну форму через податкове законодавство, яке розробляється та затверджується законодавчою владою. Завдяки цим постулатам, в методологічному плані прослідковується діалектичний взаємозв'язок наступних дефініцій: податки – податкове право – податкова політика.

Податкова політика, як економічне поняття, сприйнятна лише для практичних цілей. Будь-який податок, крім фіскальної та регулюючої 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 із переміщенням цієї частини через бюджет до всього населення держави. Еволюція фінансового знання про суспільний характер податкової політики нерозривно пов'язана з 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 у 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 самому 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 всіма індивідами суспільства з одночасним переміщенням частини доходів від одних до інших. А тому можна константувати 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 XX століття 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. В зв'язку з цим, новим ідеалом оподаткування стало прагнення до оптимального вирівнювання 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. В 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.¹⁸

¹⁸ Найбільш показовим прикладом ефекту поліпшень у перерозподілі є прогресивне оподаткування, коли одні індивіди передають частину свого добробуту іншим, відчуваючи при цьому не погіршення власного добробуту і тим самим збільшуючи корисність для себе і для інших. Очевидно, що такі однозначно позитивні наслідки перерозподілу не вимагають міжособових 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 його ефекту поліпшення. Це особливо притаманне для економік, що не досягли рівня добробуту, характерного для розвинутих країн. Як відзначав Дж. Ю. Стігліц, „в умовах, коли економіка не досягає кривої споживчих можливостей... у таких випадках можна досягти і збільшення рівності, і підвищення ефективності”¹⁹. Проте, як свідчить світовий досвід, бажаність перерозподілу доходів через податкову політику з метою боротьби з 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 соціально-економічних заходів держави тих, які, згідно розрахунків, призведуть до ефекту поліпшень 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, не обґрунтованих 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 складається ситуація у тому випадку, коли перерозподіл при реалізації податкової політики погіршує добробут одних груп індивідів при покращенні інших. Подібна ситуація є невизначеною і найчастіше виникає при виборі з безлічі ефектів оптимальних станів на межі добробуту.

¹⁹ Стиглиц Дж. Экономика государственного сектора. — М., 1997.— С. 108.

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?

Прихильник більшої справедливості в оподаткуванні, спираючись на етичні мотиви і показану нами залежність між зменшенням ступеня нерівності і зростанням суспільного добробуту, доводитиме 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).

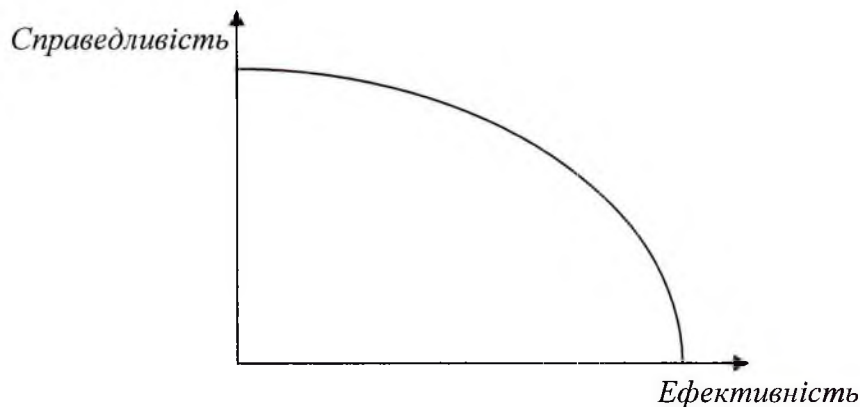


Рис. 1.1.1 Вибір між справедливістю і ефективністю²⁰

Проте слід зазначити, що ситуації невизначеності, коли держава цілеспрямовано, спираючись на той або інший критерій справедливості, прийнятий в суспільстві, робить вибір із ефектів оптимальних станів на межі

²⁰ Крисоватий А, Луцик А. Податки і фіскальна політика: Навч. посібник. – Тернопіль, 2003.- 312 с.

споживчих можливостей, змінюючи при цьому перерозподіл сукупного добробуту між індивідами, очевидно не є такими поширеними в реальності, як 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 (див. рис. 1.1.2).

Варто 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 неї, але і довгострокових наслідків.

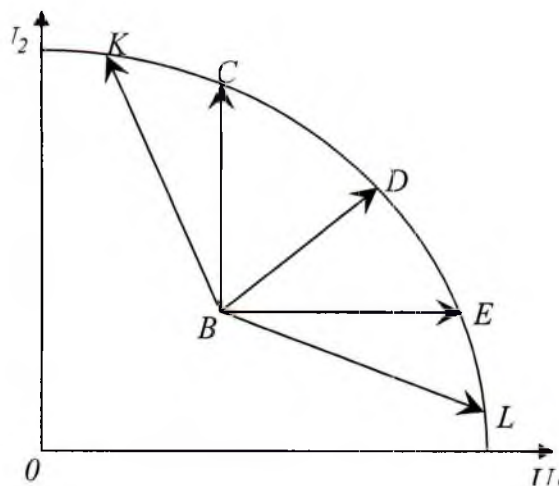


Рис. 1.1.2. Крива точок можливої корисності (межа добробуту)²¹

²¹ Крисоватий Андрій, Луцик Анатолій. Податки і фінансова політика: Навч. Посібник. – Тернопіль 2003.- 312с

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: що 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 константувати 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 в 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 супротиву.

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 своїм причинно-наслідковими зв'язками, дозволяє виокремити дану дефініцію у 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 із 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 із 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 наступні форми податкової політики:

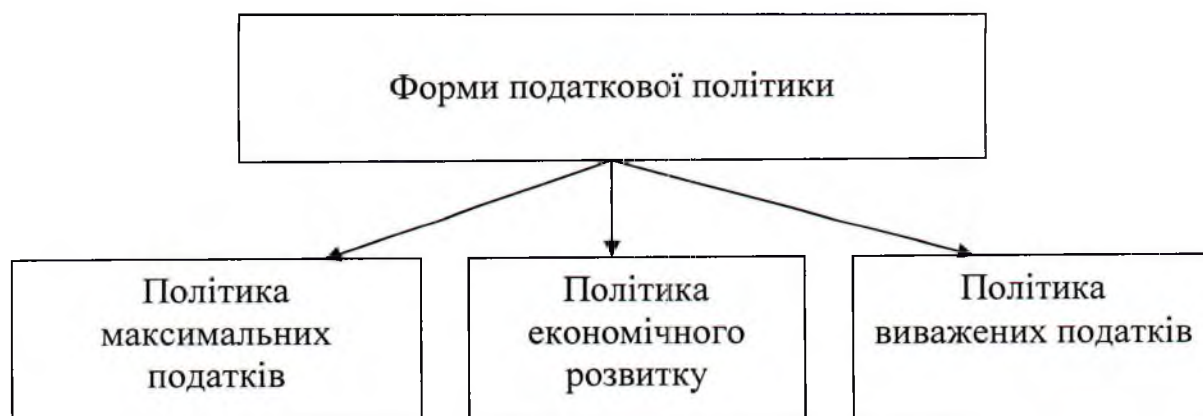


Рис. 1.1.3. **Форми податкової політики**²²

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 такої політики:

- 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.

²² Крисоватий А., Луцик А. Податки і фінансова політика: Навч. посібник. – Тернопіль, 2003.- 312 с.

Політика економічного розвитку. Держава з максимально можливих розмірах податкового навантаження враховує не тільки фіскальні інтереси, а й 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 покращення інвестиційної активності за рахунок найбільш вигідного податкового клімату. Але при проведенні такої політики впливають і недоліки:

- скорочення податкових надходжень неминує призводить 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 значимістю і суспільно-соціальними негараздами виправдовує себе лише за умови, коли вона використовується, як засіб державного регулювання у період стагнації економіки.

Політика виважених податків. Суть такої політики полягає у встановленні такого рівня оподаткування, який би максимально забезпечував фіскальні інтереси держави і одночасно не підтримував 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 саме 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, участю 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. таблицю 1.1.1).

Таблиця 1.1.1 Співвідношення функції податків і цілей податкової політики

№	Функції податків	Цілі податкової політики
1	Фіскальна	Забезпечення держави фінансовими ресурсами
2	Розподільчо-Регулююча	Регулювання економіки Згладжування нерівностей у доходах населення і соціальний захист

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

1. Фінансова ціль. Забезпечення потреб всіх 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. таб. 1.1.2.). Причому намічається тенденція до їх усереднення значення в межах 20-25 %.

Таблиця 1.1.2. Динаміка податкових надходжень до зведеного бюджету України та їх структура.²³

показники	1999	%	2000	%	2001	%	2002	%	2003	%	2004	%
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
ПДВ	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

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 і інвестицій, співвідношення прямих і непрямих податків, визначення крайніх меж податкових вилучень для окремих галузей і сфер діяльності.

²³Розроблено автором за даними Держказначейства України.

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, встановлення 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.

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 конкретизуються 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 рішення 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 реалізації.

Конкретні цілі, яких хоче досягти держава, проводячи податкову політику, визначають застосування необхідних методів здійснення податкової політики. Весь арсенал методів податкової політики, які виробили фіскальна наука і практика, можна об'єднати і згрупувати в такі узагальнюючі методи:

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 саме ті важелі, за допомогою яких спрацьовують методи оподаткування і досягаються певні цілі податкової стратегії і тактики. До таких інструментів доцільно, на нашу думку віднести: 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 в сфері запровадження, правового регламентування та організації справляння податків і податкових платежів до централізованих грошових фондів держави. Вона має специфічну сутність, власні як стратегічні, так і тактичні цілі, виокремлені форми проведення та методи здійснення, наявність притаманного тільки їй

інструментарію. Все це в єдності і складає соціально-економічну природу податкової політики.

1.2. ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ 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, покращення 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 зародилася і досить добре себе зарекомендувала ще за часів Радянського Союзу. Наукові праці Андрущенко В.Л., Суторміної В.М., Федосова В.М. відрізнялися власним баченням причинно-наслідкових зв'язків в сфері державних фінансів і особливо їх стержневого питання, своєрідної „першоклітини” – оподаткування. З податку розвивається вся складна система вилучення, розподілу і споживання фінансових фондів, яка відповідає державним фінансам.²⁴ Новітня фінансова

²⁴ Сутормина В.Н. Финансы капиталистических государств. – К.: Вища шк., 1983. – С. 11-12.

українська наука в сфері оподаткування представлена дослідженнями Василика О.Д., Вишневського В.П., Данилова О.Д., Загорського В.С., Єфименко Т.І., Іванова Ю.Б., Кириленко О.П., Огня Ц.Г., Соколовської А.М., Юрія С.І.

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).

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 висуваються окремими впливовими групами економічних суб'єктів; досягнення економічних, політичних, соціальних та фінансових 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 до них, вся діяльність держави визначається моральними цінностями людини. Держава має право

використовувати всі потрібні засоби, для того щоб кожний її суб'єкт виконував свої обов'язки, і ніхто не ставив би свої приватні блага вище державних. Держава слідкує за тим, щоб ріст народонаселення не випереджав росту засобів проживання. В ім'я загальнодержавного блага державні органи повинні слідкувати за тим, щоб піддані були побожні, поважали та вірили в Бога. Демократія - правління бідноти. Простолюдину не під силу приймати участь у державних справах, так як він не готовий поставити вище своєї особистої корисності загальнодержавні блага. Така наука державного управління отримала назву "наука про поліцію".

Розвиток філософії та політичної економії в XVIII-XIX столітті 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 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 водночас і для вивчення 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 їй на початку XX століття, використовуючи ідеї неокласиків і вчення про правову державу, обґрунтувати необхідність справляння податків, сформулювати визначення податку, словом, вивчити природу податку, яка концептуально не змінюється і в наш час.

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. В свій час ще

П.Прудон правильно підкреслював, що "по суті питання про податки виступають питаннями про державу"²⁵.

Теоретично, економічна природа податку полягає у визначенні призначення податку, об'єкту оподаткування і джерела сплати, а також визначення того впливу, який чинить податок в кінцевому рахунку на суб'єктів оподаткування і на все народне господарство, як єдине ціле.

Труднощі пізнання природи податку пояснюються тим, що податок - це одночасно економічне, господарське і політичне явище. Російський економіст М.М.Алексеев ще в XIX столітті відзначав цю особливість податку: "З одного боку, податок - один із елементів розподілу та перерозподілу... З другого боку, запровадження, справляння та використання податків є однією із функцій держави"²⁶.

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 - теза про невиробничий характер державних послуг, який не тільки відділяв фінансове господарство від державного, але й 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 на складову частину народногосподарської діяльності, як на потребу економічного і соціального розвитку. У 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

²⁵ Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. - М.: , Инфра, 1996. - С. 56.

²⁶ Алексеев М.М. Вигляд на развитие учения о налоге. Харьков, 1870 г. - С. 25.

сплата є обов'язковою для задоволення суспільних благ і не залежить від бажання та волі конкретного платника.

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

Чи не вперше науково-обґрунтовану характеристику податків дали представники англійської класичної політекономії Адам Сміт та Давід Рікардо. Адама Сміта нерідко називають фундатором наукової теорії податків. Він одним із перших вивів чотири найбільш загальних принципи оподаткування. Суть цих принципів полягає у наступному²⁷:

1. Піддані держави повинні приймати участь у її підтримці у відповідності до своєї платіжної спроможності, тобто пропорційно доходу, яким вони користуються під заступництвом держави.

2. Податок, який сплачує кожний платник, повинен бути чітко визначеним, а не довільним. Повинні бути визначені час, місце і розмір платежу.

3. Податки повинні стягуватись у найбільш сприятливий час і найбільш вигідним способом для особи, що їх 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 Давід Рікардо. На його думку. "... податки складають ту частину продукту землі та

²⁷Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Пер. с англ. – М.: Соцекгиз. 1962. - С. 345.

праці країни, яка надходить у розпорядження уряду: вони завжди сплачуються або з капіталу, або з доходу країни ..." ²⁸. Він чіткіше, ніж А.Сміт, визначив завдання й особливості податків і довів, що податкове регулювання повинно заохочувати нагромадження та розширення виробництва. Давід Рікардо, як і Адам 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 у розвиток природи податків вніс А.Вагнер. Він один з перших заявив, що "... податки, як примусові платежі окремих господарств, стягуються державою частиною для фінансування державних видатків, частиною для змін в розподіленні суспільного продукту..." ²⁹. Іншими словами, Вагнер до чистого фіскального призначення податків додає і регулюючу направленість цих примусових платежів.

На відміну від професора Вагнера, який визначення податків базував на обов'язку особи надавати тій державі, в якій ця особа проживає, кошти для виконання покладених на державу функцій, Дж. Сакс обґрунтовує податок суто економічними явищами. "Держава задовольняє визначені потреби особи, а особа, в свою чергу, за це сплачує їй певну суму грошових коштів у вигляді податків" ³⁰. Таким чином, Дж. Сакс визначення податків базує на понятті обміну - між державою і фізичною чи юридичною особою.

Лоріа Уго Маццола доводив, що податки завжди розробляються і будуються тим класом, якому на даний час належить влада в державі ³¹. Тому класи, які мають владу, завжди будуть оподатковувати більше класи безвладні, і тільки коли вже нічого обкладати, або ж фіскальних надходжень не вистачає для нормального функціонування держави, то вони волею-неволею переносять частину обов'язкових платежів на себе.

²⁸ Рікардо Д. Начала политической экономики и налогового обложения.: Пер. с англ.-Сочинения. Т.1.- М.: Госполитиздат, 1955. - С. 360.

²⁹ Вагнер А. Социальный вопрос.: Пер. с нем. СПб, 1906 - С. 44.

³⁰ Сакс Дж. Рыночная экономика в России.: Пер.с англ. - М.: Экономика, 1994. - С. 340.

³¹ Озеров И.Х. Основы финансовой науки. - М.: В.Н. 1917. - С. 42.

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

Певний внесок у розвиток теорії податків зробили представники шведської школи – К. Віксель і його учень Є. Ліндаль. К. Віксель розглядав податки не ізольовано, як це робили представники маржиналістської теорії, а як засіб фінансування державних видатків. "Я застосовую сучасну концепцію граничної корисності та суб'єктивної вартості до суспільних послуг і податків індивідуальних осіб на ці послуги"³².

К. Віксель пов'язував податкові принципи з формою податкового управління, чого не зробив до нього жоден дослідник природи податків. У працях Є. Лінделя податки розглядаються як своєрідна плата за державні суспільні послуги. Так само, як і К. Віксель, він вважав, що головною проблемою оподаткування виступає 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 жертви³³.

При розкритті сутності податків не можливо не зупинитись на поглядах основоположника російської фінансової науки І.Х. Озерова. В своїй фундаментальній праці "Основи фінансової науки" він відзначає, що "... податки - це обов'язкові платежі, що сплачуються підданими держави для виконання покладених на неї функцій...". І.Х. Озеров влучно назвав

³² Озеров И.Х. Основы финансовой науки.- М.: В.Н. 1917 . – С. 64.

³³ Пігу А. Экономическая теория благосостояния Т.1 Пер. с англ. – М.: Прогрес. 1985. - С. 512.

реорганізацію податків переважуванням податків на другій вазі іншими важелями³⁴.

Дальшого розвитку теорія податків набула у працях 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 залежно від доходів³⁵.

Ідеї Дж.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 XX століття основну більшість ринкових теорій податків склали кейнсіанські положення. Проте, в 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 послуги³⁶.

Трансфerti населенню з державного бюджету мають бути формою повернення податків. Податки, які сплачують підприємці, ведуть до зростання витрат виробництва, інфляції, зниження продуктивності праці.

³⁴ Озеров И.Х. Основы финансовой науки. - М.: В.Н., 1917. - С. 68.

³⁵ Кейнс Дж. Общая теория занятости, процента и денег. - М.: Прогресс, 1978. - С. 278.

³⁶ Крисоватий А.І. Оподаткування і ринок: умови та можливості поєднання. Тернопіль, Видавництво Карп'юка. 2000. - С. 36.

Тому, на думку неоконсерваторів, необхідно звільнити приватну активність та ініціативу від державного податкового тягара.³⁷

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 Андрющенка 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.

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

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

Суспільна ціна податків вимірюється втратою частини особистого добробуту конкретними платниками із переміщенням цієї частини через бюджет до всього населення держави. Еволюція фінансового знання про суспільний характер податків нерозривно пов'язана із теоретичною концепцією державних благ, джерелом забезпечення якими є кошти органів державної влади. Такі блага, що носять характер суспільних, не

³⁷ Найбільшу популярність в фінансовій літературі неокласиків отримала податкова концепція А.Лаффера. Він обґрунтував і графічно дослідив залежність між прогресивністю оподаткування, доходами бюджету і обкладеною податками частиною національного виробництва.

виробляються приватною економікою, а забезпечуються тільки державою. Причому, якщо держава орган з виробництва незамінних суспільних благ, то ці блага реалізуються споживачами за цінами, рівень яких установлюється за суспільною згодою. Ціною суспільних благ є податки, і оплата державних благ - єдине можливе використання податкових надходжень. В результаті між державою-виробником суспільних благ і суспільством досягається еквівалентна мінова угода "блага - податки".

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

Ці функції носять об'єктивний характер 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 вищеперераховані аспекти відбувається залежно від податкової політики, що носить суб'єктивний характер.

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

Із з'ясування суті податків та єдності їх функцій витікає важливий 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, чого було б варто при переході до ринку навчитися Україні, - це чіткому веденню бюджетно-податкової політики. Причому, ця політика обов'язково повинна базуватися на певному напрямку фінансової теорії. Фіскальною наукою розроблено різні теоретико-економічні обґрунтування фіскального вибору для конкретних економічних умов господарювання.

У світовій фінансовій науці розрізняють два підходи до теоретико-організаційного обґрунтування проблеми 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 - 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. Корежуючі податки за Пігу є досить ефективними і 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 законопослушних 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 - податкоплатником, одержав назву "податку Кларка", за іменем американського економіста Едварда Кларка.

В розумінні податку проходить певна зміна: від податку, як принципового обов'язкового платежу державі, до податку, як осмисленої необхідності. Податок Кларка теоретизував проблему фіскального вибору, як економічну теорію демократії, де існує згода громадян-виборців оплачувати податками зроблений ними вибір державотворення. Він науково пояснює залежність добробуту 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 на користь соціально-орієнтованої ринкової економіки потрібно знаходити рівновагу між примусом і самооподаткуванням, між тяготами і вигодами оподаткування.

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 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, за якої 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 обирати 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, за якого індивіди з більшими доходами та рацім 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 на 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 доход 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 зміни корисності до зміни 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, тобто таким, що недостатньо зважає на чинник рівності. Необхідно згадати точку зору Джона 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 із 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 соціальне 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.

Практичним проявом податкової політики, яка проводиться в тій чи іншій державі і формується відповідними державними структурами, виступає податкова система країни. За своїм економічним змістом податкова система -

це сукупність встановлених у країні податків та обов'язкових платежів, що надходять у бюджети різних рівнів бюджетної системи. Не зважаючи 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 й адміністративної зручності. Даний принцип наголошує на тому, щоб втрати добробуту в результаті сплати податків були сумірні для платників з тими вигодами, котрі вони отримують за рахунок фінансованих з податкових надходжень потреб і суспільних 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 іншого 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 платоспроможності 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 по доходу чи майну 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 доход. Але вплив на доход 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 з певними етичними принципами 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 вищі 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 задовільняла усіх громадян, податкоплатників і державу в цілому одночасно. Суб'єктивний фактор – це 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).

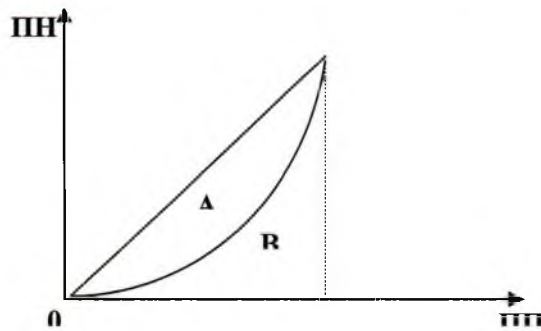


Рис. 1.2.1. Діаграма Лоренца³⁸

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.

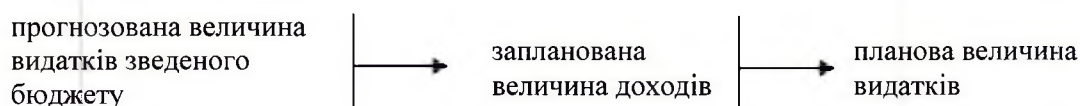
$$\text{Коефіцієнт Джіні} = \frac{\text{площа А}}{(\text{площа А} + \text{площа В})}$$

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.

³⁸ Крисоватий А., Луцик А.. Податки і фіскальна політика: Навч. посібник. – Тернопіль, 2003. – 312 с.

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 з обраної 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. Практичним проявом 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 прослідкуватись 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 у 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 процентів 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 Артура Лаффера. Крива Лаффера, що є наріжнем 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, що вимірюється як відношення процентної зміни величини об'єкта оподаткування до процентної зміни норми оподаткування, тобто податкових ставок, які застосовуються до даного об'єкта (бази) податку.

$$Et = \frac{\Delta B / B}{\Delta T / T} = \frac{T \Delta B}{B \Delta T}$$

де Е - еластичність податкової бази; В - вартісний вимір податкової бази (об'єкта оподаткування); Т - норма оподаткування; В - приріст, або процент збільшення податкової бази; Т - приріст, або процент 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 згортання легального бізнесу, а заодно і скорочення податкової бази.

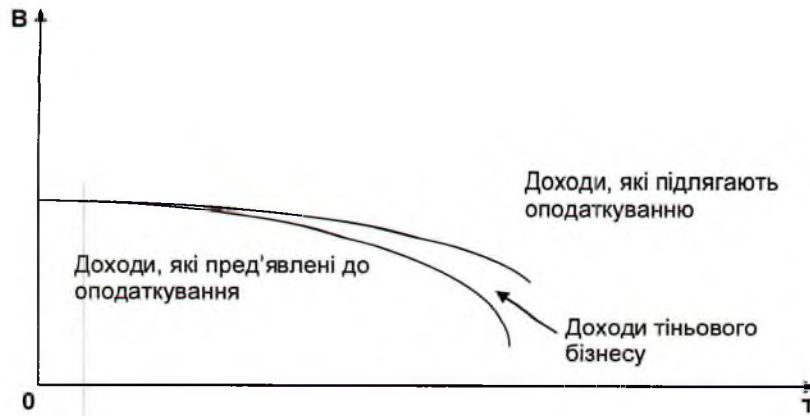


Рис. 1.2.2 Залежність ухилення від норми оподаткування³⁹

де B - податкова база; T - норма оподаткування.

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.

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

³⁹ Крисоватий А., Луцик А. Податки і фіскальна політика: Навч. посібник. – Тернопіль, 2003. – 312 с.

платежів і фінансованих державою сум суспільних благ та трансфертних платежів:

$$K_c = \frac{CBTP}{ПН}$$

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, у 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 про 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 їй 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 у суспільстві майже тисячу років, але й досі питання сплати податків лишаються 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): «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, як зазначив міністр фінансів Франції у 1792 році: «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 населення⁴⁰.

Проблеми оподаткування посідали вагоме місце у працях філософів, державних діячів, економістів різних епох. Фома Аквінський (1226 – 1274) визначив податки як дозволenu форму пограбування. Ш. Монтеск'є (1689 – 1755) вважав, що ніщо не потребує стільки мудрості і розуму, як визначення тієї частини, котру у підданих збирають, і тією, котру залишають їм. А один з основоположників теорії оподаткування Адам Сміт (1723 – 1790) говорив, що податки для тих, хто їх сплачує, - ознака не рабства, а волі⁴¹.

⁴⁰ Демиденко Л.М. Розвиток теорії оподаткування вченими заходу // Фінанси України. – 2004. - № 5. – С. 111.

⁴¹ Смит А. Исследования о природе и причинах богатства народов. – М. Издательство социально-экономической литературы. – 1962. – С. 365.

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 в Середньовіччі (XV—XVI століття) 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).⁴²

Німець 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 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.⁴³

⁴² 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 і армія. Вона являє собою ще й орган, який своєю діяльністю повинен задовольнити колективні потреби населення.

⁴³ Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учебное пособие. — М.: ИНФРА-М, 1996. — С. 192.

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 зору⁴⁴.

У XVI столітті виходить праця Ж.Бодена «Фінанси – нерви держави», у якій визначаються головні джерела доходів держави, такі, як мито, котре стягуються 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 в сучасних науково-практичних роботах для розмежування податків на доходи і майно (як прямі податки), й податки на споживання, які встановлені у вигляді надбавок до ціни товарів та послуг (непрямі податки)⁴⁵.

У Німеччині в XVII – XVIII століттях набув поширення меркантилізм, який вивчав державне господарство і дістав назву камералізм. Представники цього напрямку Л. фон Секендорф (1626 – 1692), Й. Юсті (1717 – 1771), Д. Зонненфельс (1733 – 1817), 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

⁴⁴ Федосов В.М. Современный капитализм и налоги (Вопросы методологии и теории). – М.: Вища школа, 1987. – С.132.

⁴⁵ Демиденко Л.М. Розвиток теорії оподаткування вченими заходу // Фінанси України – 2004. - № 5. - С. 112.

вчений проф. В.Л.Андрущенко, «камералістам по справедливості треба віддати честь і шану за започаткування проекту німецької соціальної держави, взірець якої привертає увагу державних діячів і наукової громадськості України»⁴⁶.

Друга половина XVIII століття 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 розглядались питання про справедливість оподаткування, перекладання податкового тягара, про джерела доходів держави, визначення частки участі кожного громадянина у видатках держави, інші проблеми теорії податків. Вони відстоювали ідею єдиного податку на землю⁴⁷.

Тоді ж формується англійська класична школа політекономії, яка започаткувала дослідження основних принципів оподаткування і податкової системи, що не втратили своєї актуальності і 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 ресурсами⁴⁸.

Актуальним положенням, обґрунтованим А.Смітом, є те, що до платників податків не варто застосовувати репресій, оскільки це може завдати шкоди розвитку промисловості, а держава 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 роботу. «Податок, що призводить до відпливу капіталу з будь-

⁴⁶ Андрущенко В.Л. Фіскальне адміністрування, як наука і мистецтво // Фінанси України. – 2003. - № 6. – С. 35.

⁴⁷ Ингрэм Дж. История политической экономии // Пер. с англ. – М.: – 1891. – С. 70.

⁴⁸ Демиденко Л.М. Розвиток теорії оподаткування вченими заходу // Фінанси України – 2004. - № 5. – С. 113.

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 з нього, а й земельна рента і заробітна плата»⁴⁹. 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)⁵⁰. Він, як його попередник А.Сміт, усією силою своєї логіки доводив потребу звільнення капіталу від податків, або істотного їх скорочення.⁵¹

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 конкуренції⁵².

⁴⁹ Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. – М.: Изд-во социально-экономической литературы. – 1962. – С. 605.

⁵⁰ Петти В., Рикардо Д. Трактат о налогах и сборах. – Петрозаводск: Петроком. – 1993.

⁵¹ Особливо гострій критиці Д.Рікардо піддавав непрямі податки. Він наголошував, що непрямі податки 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. Пояснюючи свою точку зору впливом оподаткування на процеси розширеного відтворення, коли зростання податків призведе зрештою до скорочення виробництва.

⁵² Харрод Р., Хансен Э. Классики кейнсианства. – М.: Экономика, 1997. – Т. 2. – С. 156.

У неокласичній теорії широкого розвитку набули два напрями: теорія пропозиції та монетаризм. Теоретики «економіки пропозиції» (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 фінансів⁵³.

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

⁵³ Макконнелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс. – 13-е издание. – М.: Инфра – М., 1999.- С. 157.

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 ці цілі відкидається, як і підвищення витрат на соціальні потреби. Бюджетний дефіцит як один із негативних показників стану економіки пропонувалось усунути. При цьому підкреслювалось значення економії державних витрат і збалансованості бюджету.⁵⁴

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.

Особисто, професор А.Лаффер у своїй теорії обґрунтував скорочення граничних податкових ставок⁵⁵. 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 ..., - зазначав він, полягає в тому, що чим вищі граничні податкові ставки, тим більш сильне бажання у індивідів буде

⁵⁴ Виходячи з існування тісного зв'язку між інфляцією і зростаючими державними витратами, прихильники цієї теорії вважали цей зв'язок подвійним: 1) постійне зростання бюджетного дефіциту тягне за собою монетаризацію державного боргу; 2) вплив податкового тягаря 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, 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.

⁵⁵ Теория налогов: Учебник / Н.Е. Заяц. — Мн.: БГЭУ, 2002. — С. 27-29.

ухилитись від сплати податків. Люди працюють не для того, щоб платити податки. Чистий дохід за вирахуванням податків дає зрозуміти, «працює дана особа чи відпочиває на пляжі»⁵⁶. Тому, якщо підприємець не баче перспектив одержання прибутку або функціонування ринку стикається з посиленою дискримінацією у вигляді більш високих прогресивних податків, то економічна активність падає.⁵⁷ Залучення підприємця у виробництво в цьому випадку – зайва трата часу. Зацікавленість 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 системою⁵⁸, тобто збільшує розміри тіньової економіки, легальні і нелегальні ухилення від оподаткування, і як наслідок великі розміри доходів не декларуються.

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

У 50-х рр. у США появилась нова наукова теорія, яка дістала назву монетаризм. Монетаризм має ряд напрямків та теоретиків (К.Брунер, А.Мальцер, Д.Лейдер та ін.), однак найбільш популярними є наукові постулати М. Фрідмана, який очолив «чиказьку школу». Основним

⁵⁶ Федосов В.М. Современный капитализм и налоги. – К.: Вища шк., 1987. – С. 107.

⁵⁷ Кравченко И.А. Налоговые реформы 80-х годов в США: социально-экономические аспекты. – М., 1989. – С. 9.

⁵⁸ Пепеляев С.Г. Законы о налогах: элементы структуры. – М.: СВЕД, 1995. – С. 37.

висновком його наукових досліджень є твердження, що втручання держави в економіку має бути обмежене грошовою сферою.⁵⁹

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, у зіставлення двох основних інструментів макроекономічного контролю, які використовуються урядовими органами для впливу на кон'юнктуру – грошово-кредитної і податково-бюджетної політики.⁶⁰

Монетаризм широко практично застосовувався в 70-х рр. 20 ст., коли його використовували уряди Великобританії, США, ФРГ і інших країн для боротьби із стагфляцією та являвся 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

⁵⁹ Монетаризм поставив під сумнів механізм бюджетного мультиплікатора, в якому зміна податкових ставок і видатків із бюджету забезпечує багатократний приріст національного доходу, і поставив під сумнів 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 році з допомогою прогресивного аналізу намагались довести, що споживчі витрати мають більш тісний статистичний зв'язок з грошовою масою, ніж з «автономними витратами», до складу яких входить дефіцит державного бюджету.

⁶⁰ 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, закладається в зміні податкових ставок і управлінні державним боргом. Вони пов'язують його зі свавіллям урядового апарату і оцінюють, як малоефективний для розвитку господарства.

самоналаштовують економічну систему і забезпечують її рівновагу. Автори даної теорії не припускали можливості циклічних коливань виробництва.⁶¹

Таким чином, спільним у поглядах представників першого напряму 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 ресурсів⁶².

Наприкінці XIX століття і особливо на початку XX-го з'являється низка нових напрямків дослідження податків, зокрема маржиналізм, або суб'єктивно-психологічна школа. Її представники – англійський економіст У.С.Джевонс (1835 – 1882), австрійський учений К.Менгер (1840 – 1921), французький економіст Л.Вальрас (1834 – 1910) 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

⁶¹ 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.

⁶² Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. – Ірпінь, Академія державної податкової служби України, 2001. – С. 114.

товару, тобто суб'єктивно-психологічними умовами, які створюють вагомий вплив на формування попиту та пропозиції. Ці методологічні постулати й теоретичні постулати у подальшому запозичуються фінансовою наукою для дослідження питань оподаткування. Над розробленням головних положень для обґрунтування прогресивності оподаткування на основі принципу платоспроможності працювали такі представники, як Дж.С.Міллер (1806 – 1873), а Маршал (1842 – 1924), А.Пігу (1877 – 1959)⁶³. В основі принципу платоспроможності лежить ідея про справедливий розподіл податкового навантаження на платників податків.⁶⁴

Розглядаючи принцип платоспроможності, західні економісти 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 дискримінації⁶⁵.

Вагомий внесок у розвиток теорії оподаткування зробили представники німецької школи (Л.Штейн, В.Зомбарт). Згідно їх теорії податки є виробничим споживанням капіталу. Так, Л.Штейн вважав їх виробничою витратою: кожний податок входить у витрати виробництва товарів і таким чином перекладається на всіх споживачів, але державні послуги, збільшуючи продуктивність праці, повертають громадянам сплачений податок⁶⁶.

⁶³ Демиденко Л.М. Розвиток теорії оподаткування вченими заходу // Фінанси України. – 2004. - № 5. – С. 114.

⁶⁴ Принцип платоспроможності уперше був визначений Дж.С.Міллем (1848) під час розроблення «Теорії жертвування». Він зазначав, що кожен громадянин із більшими доходами повинен сплатити більшу частину доходу, ніж громадянин із меншими, і тоді загалом буде більше користі для суспільства, аніж тоді, коли на всіх пошириться зростання податкового тягаря. Кожний індивід повинен нести тягар жертви податків, співмірний із величиною його доходів, повинна дотримуватись умова втрати однакової корисності.

⁶⁵ Демиденко Л.М. Розвиток теорії оподаткування вченими заходу // Фінанси України. – 2004. - № 5. – С. 114.

⁶⁶ Федосов В.М. Современный капитализм и налоги. – К.: Вища шк., 1987. – С. 107.

Представник італійської фінансової школи Ф.Нітті писав, що “в усіх сучасних країнах податок переслідує 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 форм виробництва та обміну, які визначаються шкідливими, і заступницького стосовно таких, які вважаються корисними”⁶⁷.

Значну роль у розвитку теорії оподаткування відіграли представники шведської школи. Маємо на увазі насамперед Кнута Вікселя (1851 – 1926), 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.⁶⁸

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

⁶⁷ Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учебное пособие. – М.: ИНФРА – М, 1996. С.-169.

⁶⁸ Дослідження К.Векселя 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.

науки про оподаткування і створення сучасної шведської податкової моделі⁶⁹.

Найвідомішим послідовником К.Векселя слід вважати Е.Ліндаля (1891 – 1960), 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 Ліндаля⁷⁰. Російські фінансисти (В.Твердохлебов, Н.Тургенєв, Г.Озеров, І.Кулішер) розглядали податки як знаряддя економічних і соціальних реформ з метою перерозподілу майна, підтримки 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, зокрема, Соболев М.Н.⁷¹, визнаючи певний вплив податкової політики на економічні процеси, разом з тим підкреслював, що це не означає доцільності 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

⁶⁹ Демиденко Л.М. Розвиток теорії оподаткування вченими заходу // Фінанси України. – 2004. - № 5. – С. 115.

⁷⁰ Там само. – С. 115.

⁷¹ Соболев М.Н. Очерки финансовой науки. – Харьков, 1926. – С. 211.

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 блоковані 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 меті⁷².

Світова економічна криза 1929–1933 років поклала край багатьом сподіванням окремих учених про здатність створеної економічної системи до саморегулювання й досягнення на цій основі рівноваги у господарстві.

У 30-і роки XX 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.

⁷² Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. – Ірпінь, Академія державної податкової служби України, 2001. – С. 116.

Економічна теорія, яка отримала відображення в працях Дж. М. Кейнса, була створена з урахуванням економічної реальності кризового та посткризового стану національних економік у 20-30 рр. XX століття.⁷³

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.

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 у стагнуючій економіці. При високій кон'юктурі фінансова політика повинна стримувати попит шляхом підвищення податків і обмеження витрат.

⁷³ 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.

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)⁷⁴.

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..., а й з досвіду..., полягає він у тому, що люди схильні, як правило, збільшувати своє споживання зі зростанням доходу, але тією самою мірою, якою зростає дохід”⁷⁵. Тому він вважав, що держава повинна вилучати за допомогою податків частину заощаджень і фінансувати за рахунок податків державні витрати й інвестиції. “За “навмисного” використання податкової політики як інструменту справедливішого розподілу доходів вона... здійснюватиме

⁷⁴ Кейнс Дж.М. Общая теория занятости, процента и денег. – М.: Прогресс. – 1978. – С. 154

⁷⁵ Кейнс Дж.М. Общая теория занятости, процента и денег. – М.: Прогресс. – 1978. – С. 155.

найбільший вплив на зростання схильності до споживання”⁷⁶, що в цілому приведе до забезпечення економічного зростання.⁷⁷

Усе це дає підстави говорити, що Дж. 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 науці. І лише циклічні кризи 70–80 років змусили дещо критично подивитись на постулати Кейнса.

У повоєнні роки проблема економічної динаміки висунулась на передній план. Послідовники Дж. Кейнса, – Е. Хассен, У. Геллер, Е. Дамар, Р. Харрод, К. Кларк, Г. Хеллер, Ф. Ноймарк та ін., – доводили необхідність систематичного впливу держави на економічне зростання. Податки розглядались 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 пожвавленні й підйомі виробництва можна посилювати оподаткування, штучно стримуючи попит, і зменшувати державні витрати, створюючи спеціальний резерв держави, а з наближенням кризи — збільшувати обсяг попиту шляхом скорочення податків і зростання

⁷⁶ Кейнс Дж.М. Общая теория занятости, процента и денег. – М.: Прогресс. – 1978. – С. 157.

⁷⁷ 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.

державних витрат. Для зниження темпів інфляції рекомендувалось підвищувати податки, які б скорочували доходи⁷⁸.

У 60-70-і 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 прослідковується характерне для сучасних соціальних теорій прагнення опиратися 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.⁷⁹

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

⁷⁸ Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. – Ірпін, Академія державної податкової служби України, 2001. – С. 362.

⁷⁹ 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 процентних ставок.

частина національного доходу, за їх теорією, може бути придатною для активного впливу на структуру економіки і інвестиції. Базові постулати цієї теорії співзвучні за соціально-економічним змістом з популярною у розвинених країнах реформістською концепцією нівелювання доходу податками⁸⁰.

Фундатором популярної реформістської теорії "податки - інструмент зрівняння доходу" є Е. Жирарден. Її поділяють американські економісти Р. Тибольд, Дж. Гелбрейт, С. Кузнец, Д. Пичлер, англійські - К. Кросланд, Г. Коул, французькі — М. Клюдю, Ж. Фурастьє 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 роботі "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 послуг⁸¹. 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 тягара, визначають напрями розвитку податкового механізму.

⁸⁰ Самюельсон П.А., Нордгауз В.Д. Макроекономіка. – К.: Основи, 1995. – С. 511.

⁸¹ Демиденко Л.М. Розвиток теорії оподаткування вченими заходу // Фінанси України. – 2004. - № 5. – С. 117.

Серед них відомі вітчизняні науковці В.М.Суторміна, В.М.Федосов, В.Л.Андрущенко в своїй праці «Держава податки бізнес» 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»⁸². 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.д. 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»⁸³.

Що стосується оптимального податкового навантаження, то у вищенаведеній монографії зазначено: «Оптимальний стан оподаткування є протилежністю його аномального стану з точки зору так званих зовнішніх

⁸² 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.

⁸³ Там само. С. 26.

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...⁸⁴

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 рівнодії податкової стимуляції ефективності виробництва, включаючи заохочення підприємницького ризику, та максимізації функції суспільного добробуту за умови скорочення соціальної нерівності...⁸⁵

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, – усі ці фактори є складовими теоретичної конструкції оптимальних податків...»⁸⁶

Соколовська надає наступну характеристику податків: «... з урахуванням розвитку держави податки можна охарактеризувати 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

⁸⁴ Держава – податки – бізнес: (Із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки): Монографія/ В.М.Суторміна, В.М.Федосов, В.Л.Андрущенко. – К.:Либідь, 1992. – С. 50.

⁸⁵ Там само. – С. 51.

⁸⁶ Там само. – С. 53.

державному бюджеті, є еквівалентною вартості державних суспільних послуг. Щодо кожного окремого платника, то між його платежами до бюджету та участю у споживанні суспільних благ відповідності (еквівалентності) немає...»⁸⁷.

В своїх доробках А.М. Соколовська серед багатьох інших питань розглядає вплив виробництва на податкові надходження і зворотній вплив податків на розвиток виробництва. «... Чим розвинутішим 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 і 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 прибутку, отриманий внаслідок зменшення витрат виробництва. В іншому випадку у нього, навпаки, зникає будь-яке бажання підвищувати продуктивність праці та розширювати виробництво. По-друге, певні елементи оподаткування (податкові пільги, ставки) можуть

⁸⁷ А.М.Соколовська. Податкова система України: Теорія та практика становлення. – К.: НДФІ, 2001. – С. 14.

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, в 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»⁸⁸.

П.В. Мельник економічний зміст та природу податків визначає у своїй монографії «Розвиток податкової системи в перехідній економіці»: «... 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».

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

⁸⁸ А.М.Соколовська. Податкова система України: Теорія та практика становлення. – К.: НДФІ, 2001. – С. 10-11.

загальнодержавної мети, але й для підтримки приватного сектора. Ця мобілізація національного доходу 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. Данілов та Н.П.Флісак. 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.⁸⁹

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

⁸⁹ Данілов О.Д., Флісак Н.П. Податкова система та шляхи її реформування: Навч. посібник. – К.: Парламентське видавництво, 2001. – С. 27.

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»⁹⁰.

Т.І.Єфименко також розглядає важливість ефективної податкової політики: «Податкова політика держави може істотно впливати 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 з тим, 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»⁹¹.

Порушення цих критеріїв при формуванні української податкової політики протягом 90-х років 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

⁹⁰ Данілов О.Д., Флісак Н.П. Податкова система та шляхи її реформування: Навч. посібник. — К.: Парламентське видавництво, 2001. — С. 1.

⁹¹ Єфименко Т.І. Податкове регулювання економічного розвитку: Автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.02.03 / НАН України; Інститут економічного прогнозування. — К., 2003. — 33с.

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»⁹².

Вивчення теоретичних та методологічних здобутків теорії оподаткування дозволяє виділити основні альтернативи розв'язання податкових проблем. Моніторинг дивергенції теорії оподаткування дозволяє зробити висновок про можливість прослідкування 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 податів на соціально-економічний розвиток суспільства або її згладжуванню у певній економічній ситуації.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

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 своєї внутрішньої природи, впливає на всі соціально-економічні сфери функціонування держави і разом з кредитно-грошовою політикою, ціноутворенням, соціально-тарифними і бюджетним програмами складає саму сутність участі держави в регулюванні ринку. Але податкова політика, на відміну від інших інструментів

⁹²Данілов О.Д., Флісак Н.П. Податкова система та шляхи її реформування: Навч. посібник. – К.: Парламентське видавництво, 2001. – С. 8.

державного управління, має свої специфічні ознаки, які і визначають її соціально-економічний зміст.

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'юктури на ринку, умов для розвитку пріоритетних галузей економіки, реалізації збалансованої соціальної політики.

Податкова політика як економічне поняття сприйнятливим лише для практичних цілей. Будь-який податок, крім фіскальної та регулюючої 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 із переміщенням цієї частини через бюджет до всього населення держави.

Специфічні ознаки виокремленого соціально-економічного поняття проявляються в 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 супротиву.

Із з'ясування суті податків та єдності їх функції 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.

Вивчення теоретичних та методологічних здобутків теорії оподаткування дозволяє виділити основні альтернативи розв'язання податкових проблем. Моніторинг дивергенції теорії оподаткування дозволяє зробити висновок про можливість прослідкування 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 її згладити у певній економічній ситуації.

Основні результати дослідження опубліковані у наукових працях автора [110, 112, 114, 115, 128, 129, 130, 139, 154, 233, 235].

РОЗДІЛ 2. ВИХІДНІ МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДВАЛИНИ СТРАТЕГІЇ ТА ТАКТИКИ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ

2.1. ФІСКАЛЬНО-РЕГУЛЮЮЧІ ОСНОВИ СТРАТЕГІЇ ТА 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 не можливе стабільне і виважене існування самої держави.

Податки виступають одним із головних інструментів у руках держави у здійсненні та реалізації економічної та соціальної політики. Вирішення зазначених завдань прямо залежить від обсягів надходжень податкових платежів. Вони є найбільш адекватним свободі 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 фінансові 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.Є. «Податкова стратегія визначає довгостроковий курс держави в області 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»⁹³.

Литвиненко Я.В. податкову стратегію розглядає як «... складову податкової політики, яка розробляється на визначений період і від якої залежить стабільність і економічний розвиток держави.»⁹⁴ За канонами понятійного визначення таке трактування, на нашу думку, розмиває границі

⁹³ Зайц. Н.Є. Теорія налогов: Учебное пособие .– Мн.: БГЕУ, 2002. – С. 66.

⁹⁴ Литвиненко Я.В. Податкова політика. – К.: МАУП, 2003. – С. 224.

між тактикою та стратегією податкової політики, адже дуже важко спрогнозувати стратегію податкової політики на визначений період.

Лаконічними є визначення податкової стратегії і тактики в інтерпретації Горського І.В.: «Податкова стратегія – це політика у сфері оподаткування, яка здійснюється з розрахунком на перспективу. Податкова політика, яка проводиться з розрахунком на теперішній час – це податкова тактика»⁹⁵. За науковими постулатами, дані визначення не мають глибокого методологічного бачення певних причинно-наслідкових зв'язків, але їх простота має свій індивідуалізм.

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 відбувається у рамках податкової політики. Суть, структура та роль системи оподаткування визначаються саме податковою політикою, яка є виключним правом держави, яка 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 рік” 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

⁹⁵ Заяц Н.Є. Теорія податків: Учебное пособие. – Мн.: БГЕУ, 2002. - С. 66.

трансфертів складають 18,9%. Для порівняння: у плані 2003 року цей показник було зафіксовано на рівні 19,7%. З урахуванням трансфертів з бюджетів інших рівнів доходи становлять 19,2% від ВВП.

Таблиця 2.1.1.

Структура податкових надходжень у 2000-2004 рр.⁹⁶

Показники	2000		2001		2002		2003		2004	
	Тис. грн.	% до ВВП	Тис. грн.	% до ВВП	Тис. грн.	% до ВВП	Тис. грн.	% до ВВП	Тис. грн.	% до ВВП
Податкові надходження	31317,5	18,4%	36716,7	17,9%	45392,5	20,1%	54 320,4	20,6%	63 161,8	22,3%
Податок на додану вартість	9441,4	5,5%	10348,4	5,1%	13471,2	5,9%	12 598,1	4,8%	16 733,5	5,9%
Податок з доходів фізичних осіб	6377,7	3,7%	8774,9	4,3%	10823,9	4,8%	13 521,3	5,1%	13 213,3	4,7%
Податок на прибуток підприємств	7698,4	4,5%	8280	4,1%	9398,3	4,2%	13 237,2	5,0%	16 161,7	5,7%
ВВП	170070	100%	204190	100%	225810	100%	264145	100%	283500	100%

Як видно з таблиці 2.1.1 податкових надходжень у 2004 році було зібрано до зведеного бюджету майже 63,2 млрд. грн., або на 18,3% від ВВП проти 20,3% в 2003 році. При цьому основна частка цих надходжень припадає на загальний фонд – 96,1% (проти 93,1% у 2003 році). Основним джерелом 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

⁹⁶ Складено автором на основі статистичних матеріалів Державного казначейства України.

бюджетних установ, які цього року заплановані на рівні 3826 млн. грн. Крім того, постійно зростає плановий показник додаткових зборів на виплату пенсій (план 2002 року сягає 1500 млн. грн.).

У порівнянні з планом 2003, у бюджеті 2004 року сталися певні зміни у структурі надходжень державного бюджету (див. додаток Л). Насамперед, частка податкових надходжень доходів загального фонду збільшився на 17 відсоткового пункту, тоді як частка спеціального фонду зменшилася на 0,5 відсоткового пункту в порівнянні з бюджетом 2003 року. При цьому частка податкових надходжень у сумарних доходах залишилися практично без змін (69,7% проти 72,2% у 2003 році).

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 3 наведені дані про номінальні та реальні зміни в обсягах основних джерел бюджету 2004 та 2003 років. У цілому, доходи державного бюджету збільшені на 15,4 млрд. грн., або 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 3, беручи до уваги інфляцію, надходження ПДВ у 2004 році збільшилися на 20% до 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 із прогнозними темпами 2002 року, які були покладені у розрахунки показника податку на прибуток);
- незмінність впродовж ряду років гривневих ставок акцизного збору;
- нижчими темпами зростання доходів, залежних від обмінного курсу гривні, порівняно із номінальним зростанням ВВП;
- відсутність надходжень до державних цільових фондів, які скасовані у минулі роки, і реструктуризована заборгованість по яких 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.

Протягом 2005 року по податках, зборах та платежах, що контролюються податковими органами, до зведеного бюджету надійшло 76,9 млрд.грн., що на 24,6 млрд.грн., або на 47 % більше, ніж за 2004 рік. З них до місцевих бюджетів надійшло 23,9 млрд.грн., що на 28,6% перевищує надходження попереднього року, та 53,0 млрд.грн. – до Державного бюджету України, що на 19,3 млрд.грн., або в 1,6 раза, більше надходжень 2004 року.

Стратегія формування податкової політики в Україні повинна спиратись як на ґрунтовну теоретичну базу, так і максимально враховувати відмінність перехідного стану економіки держави. Протягом 2005 року темпи економічного зростання України мали позитивну динаміку, але не відповідали прогнозу основних показників соціально-економічного розвитку, що були враховані при складанні проекту Державного бюджету на 2005 рік. Так, номінальний ВВП у 2005 році склав 415,5 млрд.грн. Реальний ВВП у

2005 році зріс лише на 2,4%. 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, по вирішенню певних короткострокових та довгострокових суспільних завдань, 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 й 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 через те, що уряду простіше і швидше провадити такі дії, а ніж змінювати витрати бюджетів чи маніпулювати інструментами монетарної політики. Будь-яке державне втручання у соціально-економічне життя обов'язково пов'язане зі змінами сукупного попиту, який виступає макроекономічним індикатором практичної реалізації стратегії та тактики податкової політики. Подібно змінам 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 податкова політика 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. Пониження оподаткування на таку ж саму суму збільшить сукупний попит менше ніж 10 млн.грн., так як споживачі можливо 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).

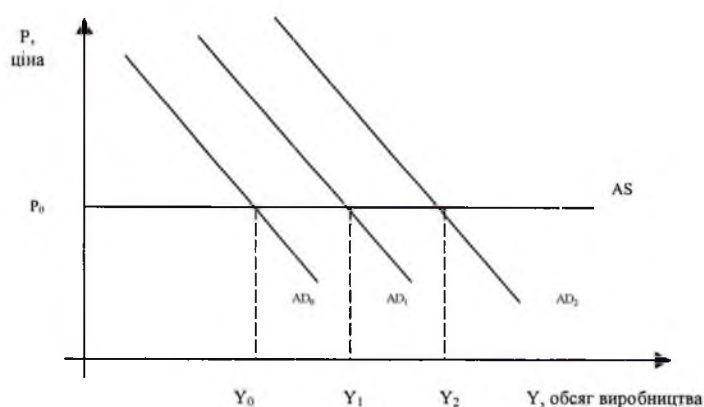


Рис. 2.1.1. Вплив податків та видатків на сукупний попит⁹⁷

Американський економіст А. Мардсен проаналізував зв'язок економічного зростання та рівня податкового навантаження у 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 виробництво⁹⁸. Отже, важлива роль податків в існуванні суспільства не викликає сумнівів.

Загальна стратегія податкової політики включає пріоритетні цілі, пов'язані з функціонуванням системи оподаткування та методи їх досягнення

⁹⁷ Крисоватий А., Луцик А. Податки і фінансова політика: Навч. посібник. – Тернопіль, 2003. – 312 с.

⁹⁸ Mabry R., Ulbrich H. Introduction to economic principles. – New York: McGraw – Hill Company, 1989.

сьогодні. Це дає можливість забезпечити в майбутньому реалізацію інших заходів.

Переконання в необхідності здійснення радикальної податкової реформи панує серед представників політичної та економічної еліти⁹⁹. Основними завданнями податкової реформи, як однієї з найважливіших частин стратегії зростання, є значне зниження і вирівнювання податкового тягара, 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.¹⁰⁰

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. Будь-які новації в податковому законодавстві повинні знаходити відображення лише після проведення глибокого вивчення існуючої проблеми та досвіду окремих елементів системи оподаткування країн з ринковою економікою, проведення ґрунтовного аналізу доцільності

⁹⁹ Данілов О.Д., Флісак Н.П. Податкова система та шляхи її реформування: Навч. пос. - К.: Парламентське видавництво, 2001.

¹⁰⁰ 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 підприємствам та громадянам з метою збереження максимальної зацікавленості у результатах їх діяльності. Регулювання нових економічних відносин потребує гнучкої податкової політики, яка б дала змогу оптимально пов'язати інтереси держави з інтересами рядових платників податків.

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 же 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.

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 спробах 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 і 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 кожному 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, як складовий елемент 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.¹⁰¹

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 рівнях¹⁰². 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). Масгрейви виділяють 16 найважливіших

¹⁰¹ 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 у 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.

¹⁰² Бланкарт Шарль. Державні фінанси в умовах демократії. Вступ до фінансової науки. – К.: Либідь, 2000. – С. 654.

напрямів (вузлів) впливу податків на кругообірот грошових фондів у приватному секторі економіки¹⁰³. Рух грошових потоків доходів і видатків простежується на схемі за стрілкою годинника.

Доход сім'ї (домашнього господарства – 1) витрачається на купівлю споживчих товарів (2) і частково заощаджується (3). Купівля 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 форм: заробітної плати (13), прибутку, що не розподіляється (15), та дивідендів, процента, ренти тощо (14). Кінець кінцем вони складають доходи сімей (домашнього господарства - 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) й утворюють фонди, які продаються на ринку капіталів для наступної купівлі інвестиційних товарів.

¹⁰³ Держава – податки – бізнес (із світового досвіду фіскального регулювання економіки) / Під ред. В.Л. Андрущенко, В.М. Федосова, В.М. Суторміної. – К.: Либідь. 1992.

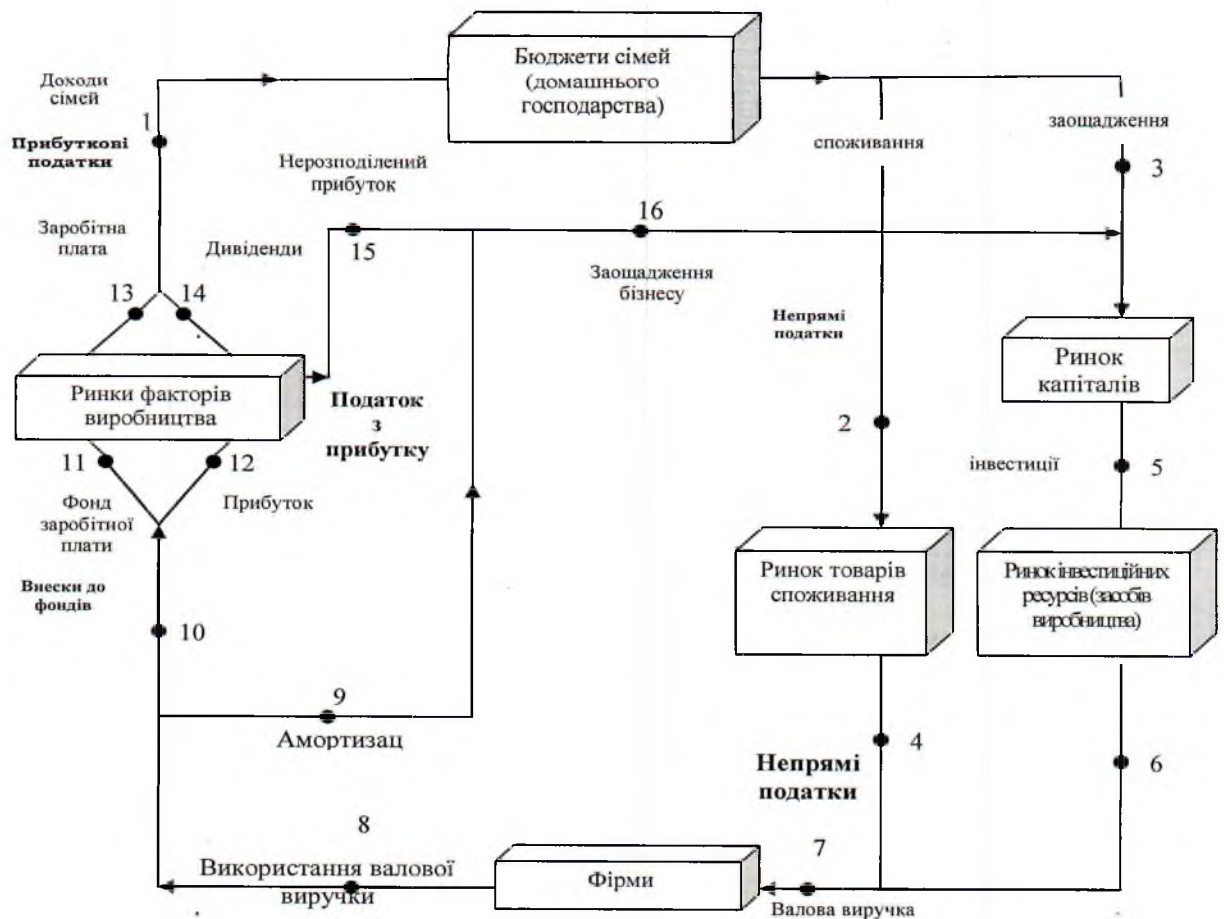


Рис. 2.2.1 Вплив податків на процес відтворення¹⁰⁴

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, на переведення капіталів, на приріст капітальної вартості та ін., купуючи споживчі товари й користуючись послугами (2), посередні податки, й насамперед універсальний акциз (4). По-друге, корпорації сплачують податок із прибутку (12), податки (внески) до фонду соціального страхування (11), виходячи з 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, кругообігу грошових фондів опосередкований податковими відносинами,

¹⁰⁴ Крисоватий А., Луцик А. Податки і фіскальна політика: Навч. посібник. – Тернопіль, 2003. – 312 с.

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 політика¹⁰⁵. 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 потребує її доповнення дискреційною, яка становить 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 збережень, 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

¹⁰⁵ Опарін В.М. Фінанси (загальна теорія): Навчальний посібник. – К.: КНЕУ, 1999. – С. 164.

висуваються завдання соціально-економічного оновлення суспільства, прогресивних структурних зсувів, формування конкурентоспроможної економіки. Ці напрями визначають основні орієнтири дискреційної податкової політики.

Американські вчені Макконнелл, 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 зростанню¹⁰⁶. 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 свідомо маніпуляція урядовими витратами і доходами, яка здійснюється на підставі державних рішень (парламенту і уряду) з метою цілеспрямованого впливу на реальний обсяг виробництва, безробіття та інфляцію¹⁰⁷.

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 та 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 . Можливо,

¹⁰⁶ McConnel C., Brue S.I. Economics: Principles, problems, and policies. - 11th ed. New York: McGraw – Hill Publishing Company, 1990.

¹⁰⁷ Савченко А., Пухтаєвич Г., Тітьонка О. Макроекономіка. – К.: Либідь, 1999. – С. 123.

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 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:

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

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

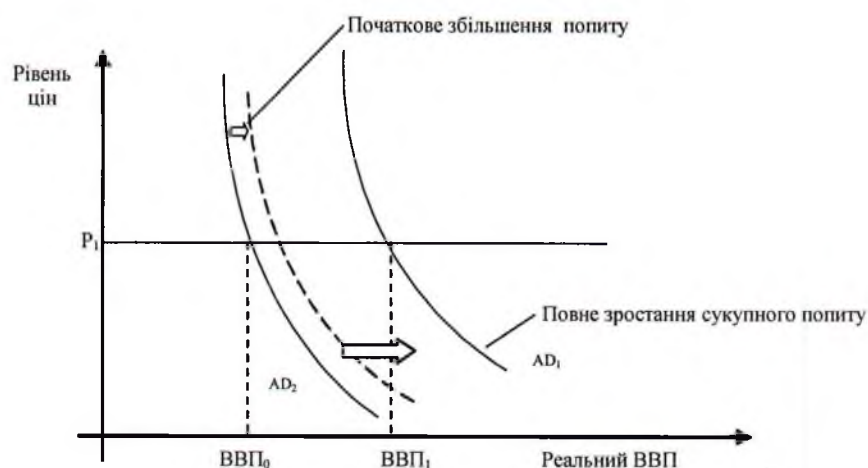


Рис 2.2.2. Застосування стимулюючої податкової політики¹⁰⁸

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, припустімо, 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

¹⁰⁸ Крисоватий А., Луцик А. Податки і фінансова політика: Навч. посібник. – Тернопіль, 2003. – 312 с.

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 величину використовуваного 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 рисунку 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 переміститься вправо у n -рази далі, ніж це відповідало б початковому зростанню споживання на 3 млрд.грн., зумовленому зниженням податків. Реальний ВВП зростає, відповідно зростає і зайнятість.¹⁰⁹

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 переміститься вгору в положення AP (IP+GP) і перетне бісектрису в точці T_2 . Це викличе мультиплікативне збільшення реального виробництва з Q_1 до Q_2 .

¹⁰⁹ При застосуванні податків, як інструмента податкової політики, чітко простежується тенденція до заощаджень частини потенціальних інвестицій. Таким чином, щоб збільшити первісне споживання на певну величину, уряд повинен знизити податки на більшу величину.

Величина приросту ВВП буде дорівнювати: $+\Delta \text{ВВП} = +\Delta \text{GR} * M_p$. 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.

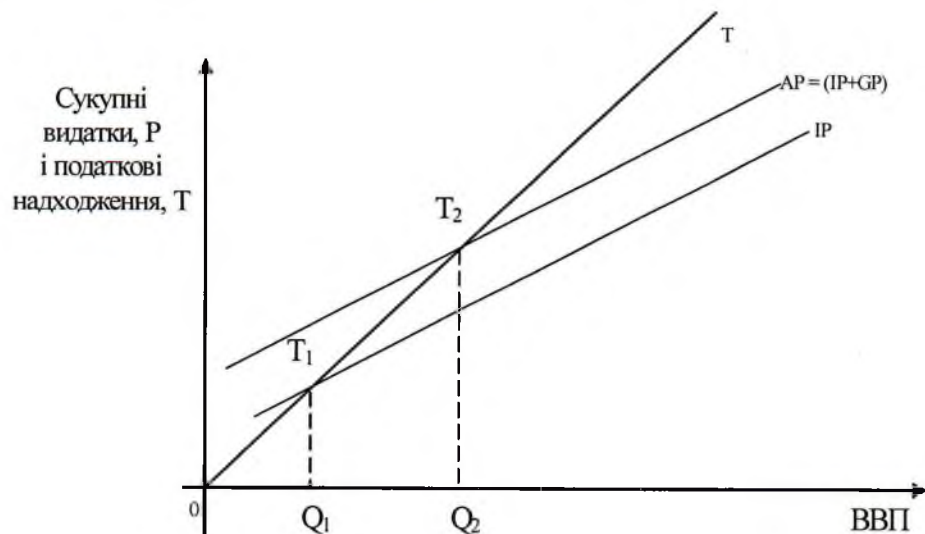


Рис. 2.2.3. Вплив державних закупок(без зміни податків) на ВВП¹¹⁰

Державне керівництво може поєднувати збільшення видатків 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

¹¹⁰ Крисоватий А., Луцик А. Податки і фіскальна політика: Навч. посібник. – Тернопіль, 2003. – 312 с.

доцільним видається впровадження концептуальних положень монетаристської моделі державного впливу та переважання форм непрямого оподаткування. Непрямі податки на мікрорівні здатні стимулювати виробництво конкурентоспроможної продукції. На макрорівні забезпечити податкові надходження доцільно за рахунок розширення сфери дії непрямої 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.

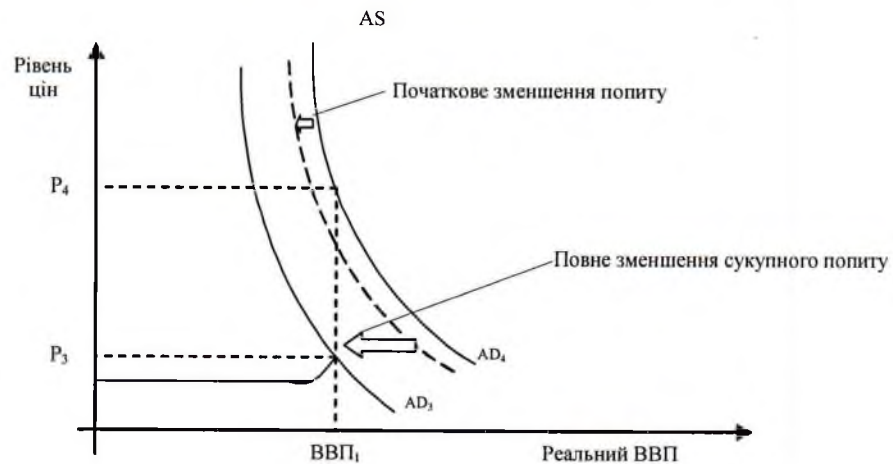


Рис. 2.2.4. Стримувальна податкова політика ¹¹¹

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.

¹¹¹ Крисоватий А., Луцик А. Податки і фінансова політика: Навч. посібник. – Тернопіль, 2003. – 312 с.

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 відчували 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: низький рівень особистого доходу і життя, структурні зміни у виробництві та брак інвестицій не дають змоги виділити одну з цілей. 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 стимулювання 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 необтяжні 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.¹¹²

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 підходящої 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

¹¹² 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 в залежності 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 зміні доходу. Певні трансферти теж залежать від динаміки ВВП. Так, виплати по безробіттю скорочуються під час зростання виробництва і збільшуються під час його падіння.

(автоматична) податкова політика – це така політика, яка встановлюючи певну систему податків та трансфертів, забезпечує їм можливість виконувати стабілізаційну функцію в економіці автоматично¹¹³.

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.

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 у 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 ВВП₁ автоматично спричинятиме стимулюючий бюджетний дефіцит; високий і, мабуть, інфляційний рівень ВВП₂ автоматично індукуватиме стримуючий бюджетний надлишок.

¹¹³ Опарін В.М. Фінанси (загальна теорія): Навчальний посібник. – К.: КНЕУ, 1999. – С. 164.

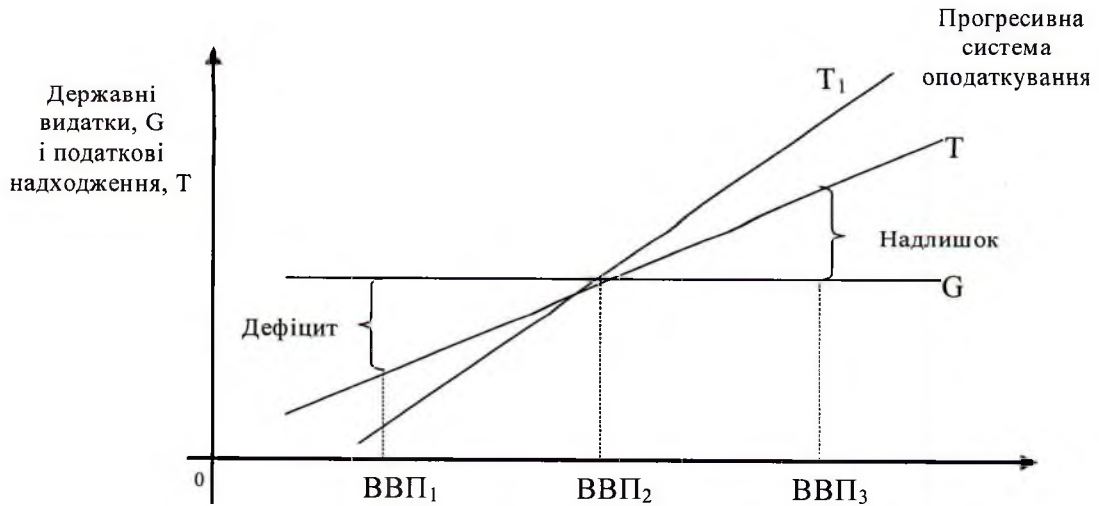


Рис 2.2.5. Вмонтована стабільність економіки¹¹⁴

З графіка 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.

Кут нахилу 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.

¹¹⁴ Крисоватий А., Луцик А. Податки і фінансова політика: Навч. посібник. – Тернопіль, 2003. – 312 с.

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 збільшенням податкових преференцій.

Проблема виникає, коли економічна ситуація в 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.¹¹⁵

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 недискреційного державного регулювання через стратегію та тактику податкової політики лише очікує на свою реалізацію.

2.3 ПСИХОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ПОЛІТИКИ В СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ

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.

¹¹⁵ 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

Проблема співвідношення інтересів держави та економічних агентів досить давня, тому складно знайти людину, у менталітеті якої не відобразилось би певне ставлення до дій такого суспільного інституту як держава. Як суспільний інститут держава виступає відносно окремої 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 і негативно його втрату (якщо це не пов'язано із задоволенням її потреб), сплата платежів на користь державі у будь-якому обсязі не спричиняє індивіду задоволення. Тому психологічне сприйняття дій держави у сфері податкового тиску на індивіда має два основних прояви у його поведінці. Людина або:

- 1) підтримує державу сплатою податків у повному обсязі;
- 2) зробить усе можливе, щоб зменшити податкове навантаження (тобто проявити опір).

Для країни з низьким рівнем особистого споживання психологічне сприйняття податкових дій має не останнє значення. Саме воно формує мотивацію особи стосовно до держави: усі доходи особи легалізовані (тобто відомі державі) чи ні. Проблема в тому, що через дії економічних агентів, їх психологічні оцінки “щирості” обіцянок з боку держави і наслідків довіри цим обіцянкам, довго не “відпускають” свідомість індивіду. 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 досягненні поставлених цілей.

Прагнення держави мобілізувати додаткові ресурси за рахунок легалізації тіньових капіталів цілком зрозуміло, але при цьому відносини з їх 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 лише

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 способи прояву 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

соціології¹¹⁶. 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, що виявилися на диво сучасними й придатними для аналізу оподаткування і взагалі соціально-економічних процесів. В інтерпретації Ібн Хальдуна сільський 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, марнотратствують. З'являються борги, а, живучи в борг, окремі люди й цілі суспільства вважають себе багатшими, ніж вони є насправді. Ці вади переходять і на створену людьми державу. Стають нормою бюджетні дефіцити¹¹⁷. 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 –

¹¹⁶Шумпетер Й. Капіталізм, соціалізм и демократия. – М.: Экономика, 1995. – С. 456.

¹¹⁷Там само. – С. 456.

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 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: наростання нестачі робочої сили, спаду виробництва і, врешті-решт, утрати податкових надходжень¹¹⁸.

¹¹⁸Держава – податки – бізнес (із світового досвіду фіскального регулювання економіки) / Під ред. В.Л. Андрущенко, В.М. Федосова, В.М. Суторміної. – К.: Либідь, 1992.

Може, сама держава здатна компенсувати занепад ділової активності та монополізувати господарчу діяльність? Адже держава багатша за будь-кого зі 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 могутність¹¹⁹. 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

¹¹⁹Шумпетер Й. Капіталізм, соціалізм и демократія. – М.: Економіка, 1995. С.- 456.

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 потреб¹²⁰. 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 згортання підприємницької активності. При збільшенні вилучення ресурсів державою як неринковою і неконкурентною силою продуктивне зростання економіки гальмується. Те, про що в перші післявоєнні роки остерігав Й. Шумпетер: не можна безкарно маніпулювати параметрами господарчої діяльності – заробітною платою, цінами, матеріальною зацікавленістю, – в країнах і Західної, й особливо Східної Європи збулося повністю¹²¹. 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

¹²⁰ Шумпетер Й. Капіталізм, соціалізм и демократія. – М.: Економіка, 1995. – С. 456.

¹²¹ Там само. – С. 456.

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. Й. Шумпетер називав “подоходний” податок дитиною капіталістичного суспільного устрою. Проте це “дитя”, якщо дати йому перерости й посісти чільне місце в сім’ї соціальних інститутів, здатне придушити свою матір – економіку та зруйнувати свій дім – податкову державу¹²². Заслуга соціального погляду на податок – 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 угруповань, 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 безперечно приймається за доведену істину, досягнення якої – абсолютна мета

¹²²Шумпетер Й. Капіталізм, соціалізм і демократія. – М.: Економіка, 1995. – С. 456.

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 оперує поняттями економіки, фінансів, оподаткування, права, суспільної психології, зобов'язана своїм походженням сучасна теоретична концепція державних фінансів – теорія суспільного вибору¹²³.

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, обслуговує не тільки поточні потреби. Вона передбачає бажані та перспективні цілі й забезпечує їх реалізацію. Раціональність податкової політики – не у відданості догмам, а в сприянні довгочасному розвитку та процвітанню. 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 єдине ціле функціонування інститутів державної влади, процеси виборів та

¹²³Тарасова С.В. Экономическая теория благосостояния: Учеб. Пособие для вузов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – С. 239.

голосування, мотивацію поведінки виборців, партійні програми, політику урядової бюрократії, дістала на заході назву теорії суспільного вибору. Теоретики суспільного вибору стверджують, що підхід з 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 суспільство¹²⁴. 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 перерозподілу через оподаткування, можливе лише тоді, коли той чи інший захід здатний:

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

¹²⁴ Тарасова С.В. Экономическая теория благосостояния: Учеб. пособие для вузов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – С. 239.

Теорія суспільного вибору не розставляє всіх крапок над “і”, ухиляється 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 неминує 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 американського теоретика державних фінансів. Р.Масгрейва, 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, віку¹²⁵. В цьому соціальному конгломераті розбіжності потреб тих, хто зацікавлений у фіскальній експансії перерозподілу, і тих, хто проти неї, можуть взаємно блокувати необхідні заходи податкової політики.

¹²⁵ Samuelson P.A., Nordhouse W.D. Macroeconomics. 13th 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 парламентарії, котрі мають вибрати між трьома програмами (які потребують відповідного фінансування за рахунок платників податків) – великою (1), середньою (2), невеликою (3). Цілком імовірно, що голоси розподіляються таким чином:

Депутат А: $1 \Rightarrow 2 \Rightarrow 3$

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

Депутат Б: $2 \Rightarrow 3 \Rightarrow 1$

Депутат В: $3 \Rightarrow 1 \Rightarrow 2$

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 безглузвих альтернатив, позитивному взаємозв'язку, оптимуму Парето, недопустимості диктату)¹²⁶. 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 позицій¹²⁷. Податковий компонент теорії вибору має тут особливе значення. Адже оподаткування як процес реалізації податкової політики торкається всіх без винятку суспільних та особистих інтересів.

¹²⁶ Mabry R., Ulbrich H. Inroduction to economic principles. – New York: McGraw Hill Company, 1989.

¹²⁷ Те саме.

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 заручницею хибної, але панівної суспільної думки, жертвою явних чи прихованих тисків на законодавців. Вихід з даною ситуації у тому, що нормальний демократичний процес має еволюціонувати поряд із пізнавальним, разом із визріванням правосвідомості громадян як виборців та платників податків. Тоді суспільство може знаходити й приймати потрібні „податкові преференції”, 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 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.¹²⁸

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 році не був підкріплений запровадженням 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. Надшвидка 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).

¹²⁸ Досліджуючи практику реалізації податкової політики в Україні, можна констатувати те, що розпорошення по пільгових нормах законів про оподаткування призводить до значної втрати бюджетних ресурсів. За різними оцінками, це різні цифри. Але те, що втрачаються мільярди, це однозначно. А це заробітна платня для нашої соціальної сфери, це підтримка знедолених сімей, престарілих людей, це впровадження цілого ряду програм, які могли бути амортизовані між суспільством і державою, і не так боляче били б по конкретному громадянину.

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

Неповне використання фіскально-регулюючого потенціалу податкової політики особливо чітко доводить практика формування бюджету. Бюджет, врешті-решт, є результатом компромісу між альтернативними поглядами на бажані масштаби і характер діяльності уряду. Як інструмент державного регулювання, він залежить від економічних умов і, у свою чергу, повинен впливати на ці умови. Тобто пріоритети і кількісні параметри податкової політики повинні формуватися на основі загальної економічної стратегії та можливостей її найбільш ефективної 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 років, то можна виділити певні особливості. По-перше, тільки в 2000 році величина фактичних номінальних надходжень перевищила плановий рівень. По-друге, з року в рік один з головних податків - ПДВ - збирається з значним недовиконанням.

За даними Державного казначейства, доходи Зведеного бюджету за 2003 рік 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 рік збільшилися порівняно з

2003 роком на 18,3%, Державного бюджету – на 19,6%, місцевих бюджетів – на 17,8%.

У структурі надходжень Державного бюджету 2002 року відбулися зміни: збільшилася частка податкових надходжень (з 58,5% у 2001 році 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 році 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, разом з тим, стоїть невідкладне завдання підвищити ефективність управління цими зобов’язаннями для того, щоб обсяги коштів, які спрямовуються на виконання боргів, були співставними з розмірами щорічного приросту ВВП. Відкачування бюджетно-податкового потенціалу (у 2000 р. 14,5 % податкових доходів спрямовувалося тільки на обслуговування державною боргу) свідчить про відсутність гнучкої боргової стратегії та невикористання широкого кола

економічних заходів, які пропонує наука та практика. У результаті це означає подальше звуження регулюючої ролі держави на противагу задекларованій стратегічній тезі, що політика економічного зростання може стати результативною лише за умови посилення дієздатності держави, ефективного виконання нею своїх функцій. На жаль, така позиція системного підходу не знаходить належного втілення при визначенні фіскальної політики.

Проблема державного боргу в Україні належить до кола проблем, які мають стратегічне значення. У даному випадку слід наголосити, що зростання потреб уряду у внутрішніх фінансових ресурсах для покриття державних боргів поставить під сумнів можливості 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, де, враховуючи досвід багатьох зарубіжних країн, спеціальний фонд має бути аналогом "бюджету розвитку", також не наближує нас до вирішення поставлених завдань. Аналізуючи витрати спеціального фонду, слід зазначити, що в переважній більшості випадків ці витрати не мають чіткої інвестиційно-інноваційної спрямованості.

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 року, жоден уряд не зміг закласти у бюджеті фінансування науки більше 1,9% ВВП. Для порівняння нагадаємо, що у 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 у паритеті купівельної спроможності національних валют 1999 року рівень витрат становив: у Бразилії – 48, Південній Кореї – 92, Японії – 142, Франції – 174, США – 195, у той час як – 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 з

показниками, які характеризують фінансове забезпечення розвитку вітчизняного науково-технічного потенціалу, та постійне фактичне недофінансування наукової сфери переконують у відриві бюджетних орієнтирів від стратегічно визначених пріоритетів. Вони також свідчать про низьку ефективність методів фіскального регулювання в Україні.

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

Принципово важливим для підвищення ефективності та дієвості податкової політики є узгодження окремих заходів політики податкового регулювання та політики податкових доходів. Серед них особливої уваги потребує, з одного боку, вирішення проблеми урізноманітнення напрямів бюджетних витрат, яке фактично призводить до втрати бюджетного контролю, а з іншого - цільового призначення окремих видів податків на конкретний вид витрат у структурі бюджетних витрат. Відома практика надання надзвичайних пільгових кредитів вузькому колу привілейованих суб'єктів господарювання, введення нових податків не для забезпечення відповідних витрат, а для покриття бюджетного дефіциту. Визнання в якості основного принципу податкової політики максимального вилучення доходів стає загрозою динамічному зростанню – єдиній основі збільшення податкової

бази та надходжень до бюджету. Відсутня виважена політика й у сфері податкових пільг, спрямованість яких на забезпечення інтересів окремих суб'єктів господарювання або їх груп, підпорядкування принципів надання пільг лобістським інтересам суттєво підривають дохідну базу бюджету та виконання витратної політики. До суперечностей у напрямі узгодження політики податкового регулювання та політики податкових доходів слід віднести постійні маніпуляції із законодавством у сфері як оподаткування, так і витратної частини бюджету. Постійні поправки, у тому числі й на основі підзаконних актів, підривають основи стабільності податкової політики як вирішального чинника економічної стабілізації.

Взаємозалежність між обсягами державного втручання в економіку і темпами економічного зростання була і залишається об'єктом гострої полеміки в наукових колах. Про рівень втручання держави в економіку України свідчать, зокрема, дані про видатки Зведеного бюджету України. Упродовж 1992–2004 рр. такий динамічний ряд становив відповідно 38,1, 38,6, 52,4, 44,6, 41,9, 36,7, 30,4, 26,7, 28,3, 27,4% ВВП. Тобто частка державних витрат характеризується падінням. Насамперед, не можна визнати обґрунтованими такі стрімкі темпи падіння, які випереджають темпи зміни ВВП та доходів бюджету. З іншого боку, ефективність механізму взаємозв'язку податкових надходжень та державних витрат залишається на незадовільному рівні. Потребує реформування їх структура у напрямі зменшення управлінських та зростання соціально-культурних витрат.

Хоча економічна наука не дає однозначного висновку щодо залежності між величиною податкових надходжень, обсягами державних видатків і темпами економічного зростання, проте чітко доведено, що насправді важливий не їх обсяг, а функціональна структура. За невеликим винятком, причини різноманітних витрат держави не можуть бути зведені до окремих "провалів" ринку, вони мають комплексну природу. Однак кожний вид бюджетних витрат має безпосереднє відношення або до ринку збуту, або до фонду накопичення чи фонду споживання. З погляду відтворення, цей

вплив може бути позитивним або негативним. Ефективність податкової політики особливо залежить від уміння обґрунтувати оптимальну структуру політики видатків держави. Сьогодні за деякими видами витрат Україна близька або й навіть випереджає розвинені країни, однак рівень їх віддачі потребує суттєвого підвищення.

Бюджет України переобтяжений великою кількістю видатків, які традиційно перейшли від адміністративно-командної системи господарювання, коли існувала надмірна централізація та перенесення бюджетних витрат на плечі держави. Необхідно констатувати той факт, що структура державних витрат повинна постійно удосконалюватися, хоча важко сказати, якою саме вона має бути. Головний критерій полягає в тому, що ця структура повинна відповідати реаліям економічного життя, пріоритетам розвитку суспільства. На нашу думку, в 2004 році, коли було проголошено проведення адміністративної реформи, невиправдано високими були видатки бюджету на державне управління (7,01%). Це є одним з найбільших показників за всі роки незалежності.

У таких умовах не виникає сумніву щодо питання про рівень податкового перевантаження на економіку. Але це спонукає нас до пошуку першопричин 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 того, яким чином податки впливають на перерозподіл обмежених народногосподарських ресурсів, як за рівнем, так і за спрямуванням. Цей аспект використання податків потребує особливої уваги, оскільки витікає із сутнісних ознак державного регулювання економіки в перехідних умовах. Відповідно до такої логіки критично важливо подальше вдосконалення стратегії та тактики податкової політики.

Для дослідження практичних аспектів 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**¹²⁹. 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, 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.

¹²⁹ Держава – податки – бізнес (із світового досвіду фіскального регулювання економіки) / Під ред. В.Л. Андрущенко, В.М. Федосова, В.М. Суторміної. – К.: Либідь, 1992.

Ефективність податкової політики слід, на нашу думку, оцінювати за ступенем виконання нею належних функцій. З огляду на це, ефективність цієї 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 визначає низьку ефективність існуючої податкової політики. Незважаючи на значний прогрес у створенні ефективної системи управління державними фінансами, її елементи функціонують з 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:

- динаміка ВВП та обсягів виробництва;
- темпи економічного зростання та збільшення прибутків та 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, і 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, й 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 - 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 поживавлення 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.

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 і трохи призупинилась до кінця 80-х ХХ століття. Це відбувалося через 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 зі 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 по відношенню до ВВП з відповідними показниками у сусідів, торгових партнерів або інших країн на однаковій стадії розвитку: наскільки співставним є розмір та структура? Чи можна сформулювати певну точку зору, щодо ситуації?
- починати з дещо обмежуючого підходу щодо розмішувальної, 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 у певний момент вирішенню певної 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 додаванню 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 тощо) вимагають тривалих періодів планування і ще триваліших періодів для самого виконання інвестиційних проектів. Корисність таких видатків під час коротких – від шести до вісімнадцяти місяців – періодів рецесії є сумнівною. З огляду на це дискреційна податкова політика все більше ґрунтується на змінах податкових ставок.

Існування зазначених лагів наштовхує на певні узагальнення стосовно вітчизняних реалій функціонування податкової політики. Безумовно, різке зниження податкового навантаження сприятиме збільшенню вільних коштів у розпорядженні підприємств, але, з іншого боку, значно, щонайменше у короткостроковому плані, скоротить доходи бюджету, а відтак і можливості впливу держави на хід реформування економічної системи і суспільства в цілому. За нашими розрахунками, часовий лаг з моменту зміни податкової політики до початку реального зростання доходів бюджету становитиме до 2 років. А зміни в темпах економічного зростання проявляються ще пізніше. Розрахунки, проведені по країнах ОЕСР за 35-річний період, показали, що скорочення податкового навантаження на 10 процентних пунктів приводить до зростання ВВП на 0,5–1 процентний пункт на рік¹³⁰. Наведені дані свідчать, що саме по собі зниження рівня податкових ставок не вестиме до збільшення бази оподаткування, достатньо значного, щоб компенсувати це зниження для бюджету.

Зокрема, скорочення максимальної ставки податку на доходи громадян, як показала практика останніх років, не призвела до відчутної “детінізації” доходів, адже їх більшу частку складає заробітна плата, яка виштовхується в “тінь” не лише податком з доходів, але й нарахуваннями на фонд оплати праці (скорочення яких не входить в найближчі плани уряду та вимагає

¹³⁰ Mabry R., Ulbrich H. Introduction to economic principles. New York: McGraw – Hill Company, 1989.

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 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 і 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, імовірноше, прагнення до переобрання¹³¹. 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 обрання. Однак після виборів продовження політики стимулювання зростання економіки щораз більше веде до зростання рівня цін і щораз менше – до збільшення реальних доходів населення. Серед громадськості нарастають побоювання посилення інфляції, що підштовхує політиків до стримувальної податкової політики. Отже, “випродукований у столиці” спад, можна сказати, ґрунтуватиметься на упорядкуванні 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

¹³¹ Кемпбел Р. Макконелл, Стенлі Л. Брю. Аналітична економіка: Принципи, проблеми і політика. Макроекономіка. Частина 1. – Львів, 1997.

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 перекручення 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 процентні ставки і зменшує інвестиційні видатки. Це послаблює або взагалі ліквідує стимули податкової політики.

Припустимо, що економіка перебуває у фазі спаду і уряд використовує дискреційну податкову політику, вдаючись до збільшення державних видатків без збільшення податкового навантаження. Уряд виходить на ринок запозичень для фінансування дефіциту. Спричинене цим зростання попиту на гроші підвищує процентну ставку – ціну, що її платять за отримання грошей у позику. Оскільки інвестиційні видатки обернено пропорційні процентній ставці, частину інвестицій буде відкинуто або витіснено. Проте, хоча мало хто ставить під сумнів описану логічну схему, все ж серед економістів немає згоди щодо ефекту витіснення¹³². 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 **теоремою еквівалентності Рікардо**, за іменем англійського економіста Давіда Рікардо, який вперше сформулював її на початку XIX століття¹³³. 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,

¹³² Кемпбел Р. Макконелл, Стенлі Л. Брю. Аналітична економіка: Принципи, проблеми і політика. Макроекономіка. Частина 1. – Львів, 1997.

¹³³ Риккардо Д. Сочинения: В 3-х т.: Пер.с англ.- М.: Госполитиздат, 1955.- Т.1: Начала политической экономии и налогового обложения. – С.341.

спричиненим збільшенням заощаджень. Тому сукупний попит і реальний ВВП не зростуть, 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.

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

Припустімо, 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. Припустімо тепер, що уряд вдався до стимулюючої податкової політики (зменшення податкового навантаження у розмірі 30 млрд. грн.) і це перемістило криву сукупного попиту вправо у положення AD_2 . Таким чином, економіка досягла обсягу виробництва за повного використання виробничих потужностей без інфляції за ВВП у 300 млрд. грн. З попереднього аналізу дискреційної податкової політики нам відомо, що збільшення урядових видатків або зменшення рівня податків на певну суму спричинить значно більший вплив на ВВП за рахунок існування мультиплікатора. За відсутності зрівноважувальних чинників, або таких, що ускладнюють ситуацію, ця стимулююча податкова політика переміщує економіку із стану спаду до

стану повного використання виробничих потужностей, що значно збільшує зайнятість.

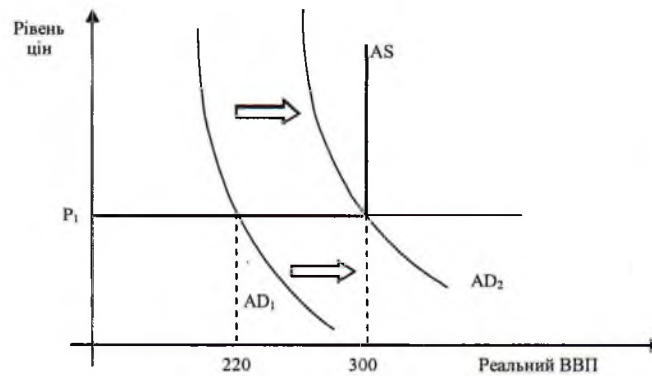


Рис 2.4.1. Вплив рівня податків на рівень сукупного попиту¹³⁴

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. і ефект витіснення може послабити дію фіскальної політики.

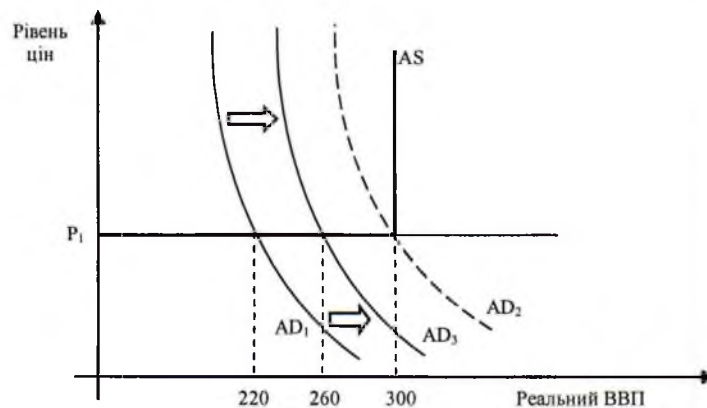


Рис 2.4.2 Вплив рівня податків на рівень сукупного попиту з врахуванням ефекту витіснення¹³⁵

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 .

¹³⁴ Крисоватий А., Луцик А. Податки і фіскальна політика: Навч. посібник. – Тернопіль, 2003.- 312 с.

¹³⁵ Те саме. – 312 с.

Якби крива сукупного попиту мала таку саму форму, як на рис. 2.4.2 та 2.4.3, повна зайнятість досягалася б за ВВП у 300 млрд. грн., а рівень цін залишався б P_1 . Проте, як видно, висхідний проміжний відрізок кривої сукупної пропозиції зумовлює втрату частини приросту сукупного попиту внаслідок вищих цін. Ця реалістичніша форма кривої сукупної пропозиції нагадує нам, що коли економіка перебуває на проміжному відрізку кривої сукупної пропозиції, частина впливу стимулюючої податкової політики виявиться не у зростанні реального обсягу виробництва та зайнятості, а в інфляції. Зростання реального ВВП зменшилося. Зокрема, рівень цін зріс від P_1 до P_2 і реальний обсяг виробництва збільшився лише до 280 млрд. грн.

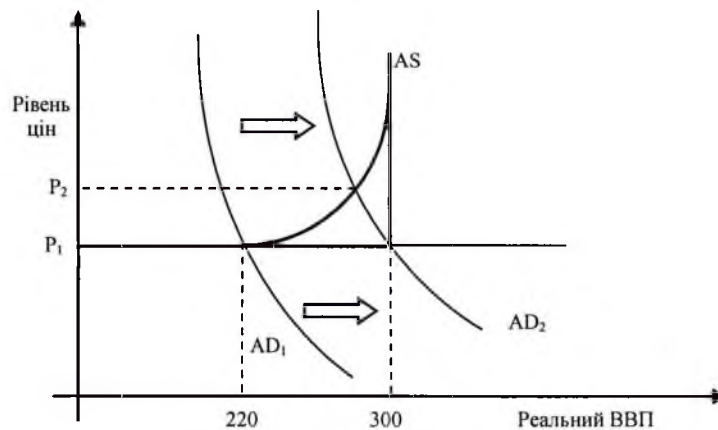


Рис. 2.4.3. Вплив рівня податків на рівень сукупного попиту за реальних умов¹³⁶

Крива сукупного попиту на рис. 2.4.3 перемістилася з положення AD_1 у положення AD_2 але висхідний відрізок кривої AS означає що переміщуємося вгору по кривій AD_2 з рівня цін P_1 до рівня цін P_2 . У реальному світі податкова політика, спрямована на досягнення економічного росту, не може вийти за межі реальності, обумовленої висхідним відрізком сукупної пропозиції.

Додаткові ускладнення виникають при врахуванні того, що економіка України є складовою світового господарства. Події та заходи політики в інших країнах, які впливають на чистий експорт України, впливають і на її

¹³⁶ Крисоватий А., Луцик А. Податки і фінансова політика: Навч. посібник. – Тернопіль, 2003.- 312 с.

економіку. Економіка чутлива до непрогнозованих 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 в Росії) несподівано і швидко почалось піднесення. Вища зайнятість і зрослі доходи у Росії ведуть до більших закупівель українських товарів (Росія найбільший торговий партнер України). Чистий експорт України зростає, сукупний попит збільшиться надто швидко і країна зазнає інфляції попиту. Якби заздалегідь було відомо, що чистий експорт України значно зростає, уряд міг би здійснювати менш стимулюючу податкову політику. Річ у тому, що залучення України до світової економіки поряд із вигодами має і такі невітніші для економіки наслідки, як звуження оперативності при практичній реалізації тактики податкової політики.

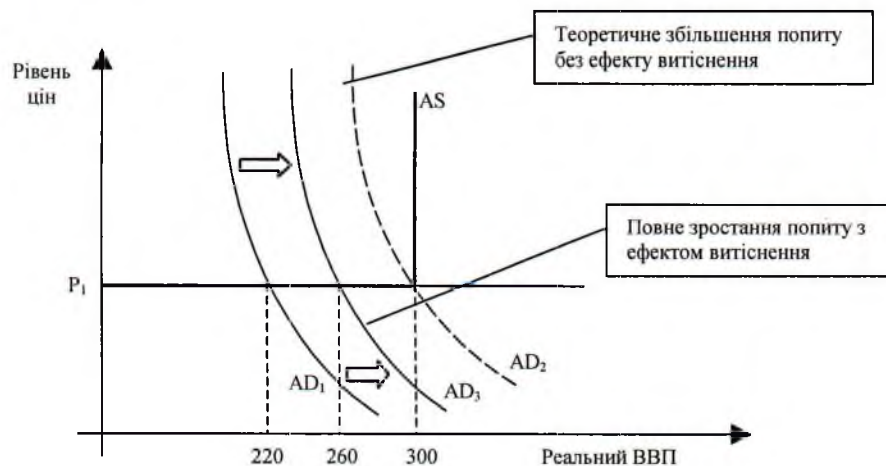


Рис. 2.4.4. Зміна сукупного попиту при умові, що економіка України є складовою світового господарства¹³⁷

¹³⁷ Крисоватий А., Луцик А. Податки і фінансова політика: Навч. посібник. – Тернопіль, 2003.- 312 с.

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

Припустімо, що у країні проводиться стимулююча податкова політика, яка призводить до пониження податкового навантаження. Зменшена норма оподаткування приваблюватиме фінансовий капітал з-за кордону, де ставки податків не змінилися. Проте зарубіжні фінансові інвестори повинні придбати українську валюту, щоб вкласти її в цінні папери. Нам відомо, що збільшення попиту на 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 імпортних товарів. Як наслідок, зі зменшенням експорту і зростанням імпорту видатки на чистий експорт України знизяться і стимулюючу податкову політику буде частково нейтралізовано.

Повернемося до нашого аналізу сукупного попиту та сукупної пропозиції на рис. 2.4.4. Стимулююча податкова політика, спрямована на збільшення сукупного попиту від AD_1 до AD_2 може підвищити процентну ставку і врешті-решт зменшити чистий експорт країни через зазначений вище процес. Зменшення компонента чистого експорту сукупного попиту частково нейтралізує стимулюючу податкову політику. Крива сукупного попиту переміститься вправо з положення AD_1 у положення AD_3 , а не в AD_2 , і рівноважний ВВП зросте з 220 млрд. грн. до 260 млрд. грн., а не до 300 млрд. грн. Отже, чистий експорт впливає на елементи податкової політики разом із

чинниками часу, політичними проблемами, ефектом витіснення, ефектом Рікардо та інфляцією, що ускладнює "управління" сукупним попитом.

Звернемося тепер до можливості безпосереднього зв'язку між стратегією та тактикою податкової політики і сукупною пропозицією. Економісти визнають, що податкова політика може змінювати сукупну пропозицію і впливати на ті зміни, які можуть виникнути у співвідношенні рівень цін – реальне виробництво.

Припустимо, що на рис. 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 . Припустимо тепер, що рівень безробіття за Q_1 , надто високий і треба вдатися до стимулюючої податкової політики у формі зниження податкового навантаження. Вплив на сукупний попит при цьому полягатиме у його збільшенні від AD_1 до, скажімо, AD_2 .

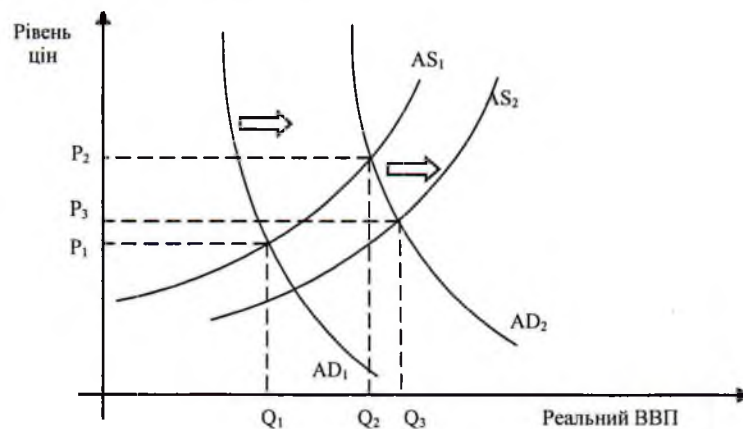


Рис. 2.4.5 Вплив податкової політики на сукупну пропозицію¹³⁸

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

¹³⁸ Крисоватий А., Луцик А. Податки і фінансова політика: Навч. посібник. — Тернопіль, 2003.- 312 с.

податків на бізнес збільшить прибутковість інвестицій. Одне слово, зменшення податків збільшить заощадження та інвестиції і, отже, збільшить норму нагромадження капіталу. Розмір національного виробництва – виробничих потужностей країни — зростатиме швидше.

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. А у працюючих 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 переміщуватиме 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 дефіцити¹³⁹.

¹³⁹ McConnel C., Brue S.I. Principles, problems, and policies. – 11th ed. – New York: McGraw - Hill Publishing Company, 1990.

Більшість економістів скептично ставиться до впливу зниження податків на пропозицію, зокрема, з огляду на зниження у 1980-ті роки податків у США для стимулювання пропозиції¹⁴⁰. По-перше, ці фахівці стверджують, що сподівані позитивні впливи зниження податків на стимули до праці, заощадження, інвестування та ризику не такі вже й вагомі, як це вважають адепти економіки пропозиції. По-друге, будь-які переміщення кривої сукупної пропозиції вправо відбуватимуться упродовж тривалого періоду часу, тоді як вплив на сукупний попит відчуватиметься в економіці значно раніше.

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 жорсткій ув'язці 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.

¹⁴⁰ Mabry R., Ulbrich H. Introduction to economic principles. - New York: McGraw – Hill Company, 1989.

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 й 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 їх податкового **доміцілія**.

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 відмінну від цього, згідно з принципом 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 таблиці 2.5.1.

Формально в 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 декількох країнах відразу.

Принцип територіальності по своїй суті повинен бути характернішим 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.

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

**Таблиця 2.5.1. Принципи резиденства та територіальності у
подходному оподаткуванні.**

Резиденство	Територіальність
Враховуються усі елементи матеріального та соціального становища податкоплатника, так як саме країна постійного місця проживання має можливість найбільш повно 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 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, застосовуваних у даній країні, незалежно від кінцевого резиденства цих факторів.

У світовій практиці, тим не менше, принцип резиденства в чистому вигляді більш характерний для оподаткування фізичних осіб. В тому випадку, якщо фізичні особи підлягають подвійному оподаткуванню, то іноземні держави або звільняють своїх нерезидентів від індивідуального податкового оподаткування, або застосовують для таких осіб знижені податкові ставки (менше 15%). Як показує таблиця 2.5.1. для корпорацій характерне застосування обох принципів оподаткування. 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 оподатковують тільки

доходи, отримані в своїй юрисдикції, а всі іноземні доходи резидентів звільняють від оподаткування. Серед країн з розвинутою економікою в оподаткуванні доходів корпорацій цими методами користується Франція та Швейцарія.

Співвідношення принципів резидентства та територіальності у подходному оподаткуванні і ефективність кожного із них очо 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_{rD} – податкова ставка для резидентів А, яка застосовується до доходів резидентів, одержаних в своїй юрисдикції А;
- 2) t_{rF} – ефективна податкова ставка (відношення загальної суми сплачених податків до загальної суми одержаних доходів), яка застосовується до зарубіжних доходів резидентів А додатково до податків, вже сплачених цими резидентами в державі В;
- 3) t_{rN} – 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_{rD}^* , t_{rF}^* , t_{rN}^* . Причому $t_{rF} + t_{rN}^*$ і $t_{rF}^* + t_{rN}$ — діючі ефективні податкові ставки на дохід, одержаний поза своєю юрисдикцією резидентами даної країни (А) і іноземцями (резидентами В) відповідно.

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

- (1) стосовно резидентів А:

$$r(1 - t_{rD}) = r^* (1 - t_{rN}^* - t_{rF}).$$

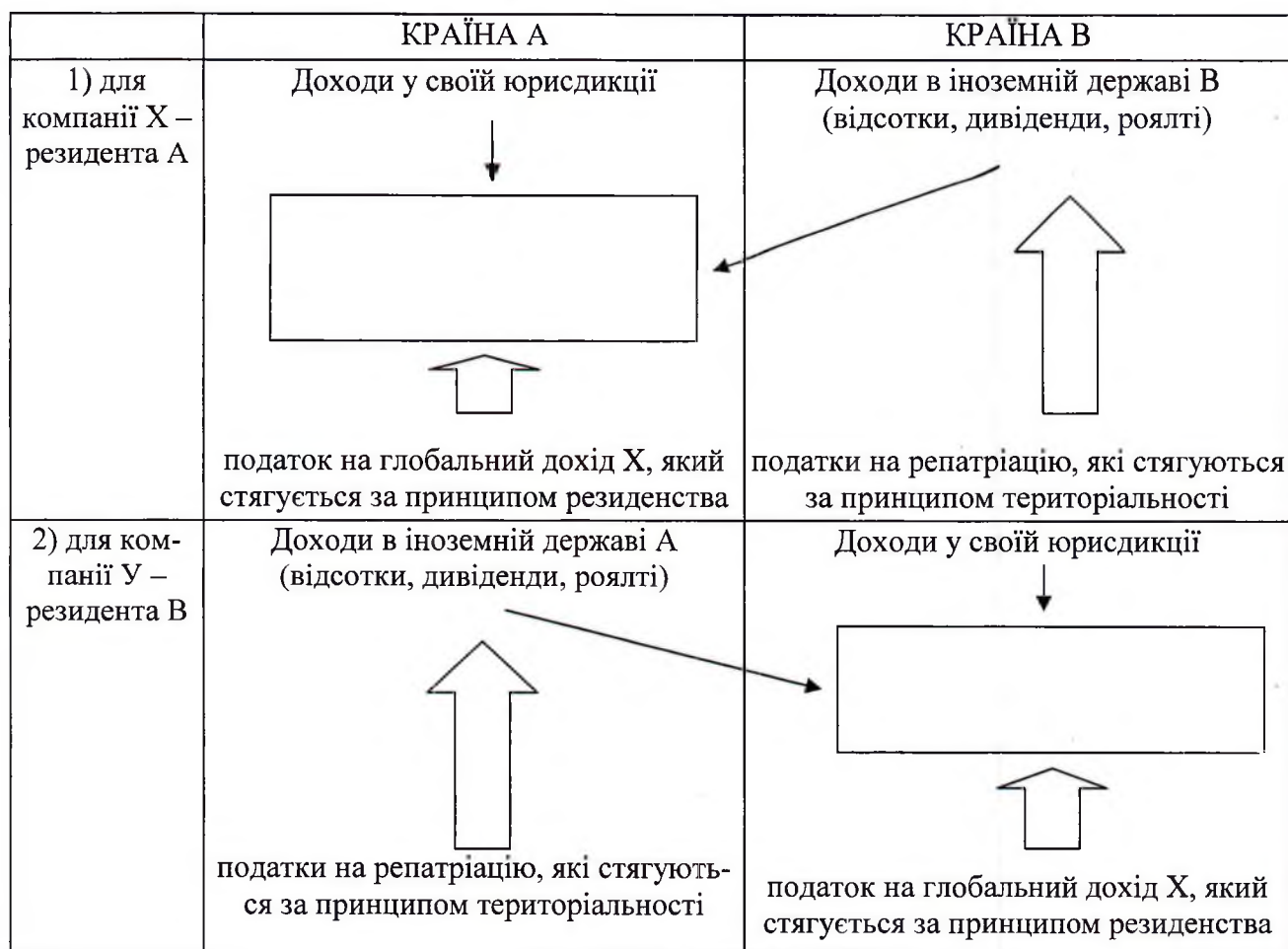


Рис. 2.5.1 Міжнародне подвійне оподаткування¹⁴¹

Рівновага досягається за рахунок еквівалентності інвестиційних доходів в даній країні та 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;

(2) стосовно резидентів В:

$$r(1 - t_{rN} - t_{rF}^*) = r^*(1 - t_{rD}^*),$$

що дає можливість отримати необмежений прибуток іноземним резидентам.

¹⁴¹ Крисоватий А., Луцик А.. Податки і фіскальна політика: Навч. посібник. – Тернопіль 2003. – 312с

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:

$$(3) (1 - t_{rD})(1 - t_{rD}^*) = (1 - t_{rN}^* - t_{rF})(1 - t_{rN} - t_{rF}^*).$$

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:

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

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:

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

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:

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

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

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 у рамках всієї економіки є ВВП за вирахуванням валової суми інвестицій і з урахуванням експорту й 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.

У даний час у 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 у 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. Візьмемо модель глобальної економіки, розроблену для двох країн, між якими існує вільне переміщення товарів і послуг. У даному випадку передбачається, що вільна торгівля вирівнює ціну товарів з урахуванням податків, а це в свою чергу 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:

(1) t_D – податкова ставка для товару, виробленого в країні А і призначеного для внутрішнього ринку;

(2) t_x – податкова ставка при експорті товару;

(3) t_m – 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:

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

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:

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

І для споживача в країні В:

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

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:

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

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

Будь-який із 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, то

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

а якщо принцип країни походження, то

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

Спільне обмеження (9) задовольняє рівнянням і (10) і (11). Але якщо хоча би 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 і економічних зв'язків даної

держави, залежно від політики лібералізації або протекціонізму в зовнішній торгівлі, залежно 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 ж, 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 та 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 вищі ставки митних платежів інших зборів.

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

За інтерпретацією Паретто, 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 Паретто в оподаткуванні потрібно розуміти як забезпечення фіскальних інтересів держави без погіршення економічної ефективності господарювання податкоплатників, а заодно і суспільного добробуту громадян-виборців, або покращення економічної ефективності діяльності 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. Залежність цю можна відобразити простою математичною формулою:

$$ПН = A_1 \times T \times ВВП$$

Досліджуючи цей критерій, прослідковується чітка пропорційна залежність між нормою оподаткування і величиною податкових надходжень до бюджету (див. рисунок 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 відповідно до критеріїв економічної ефективності та соціальної справедливості.

Графічне зображення даного критерію.

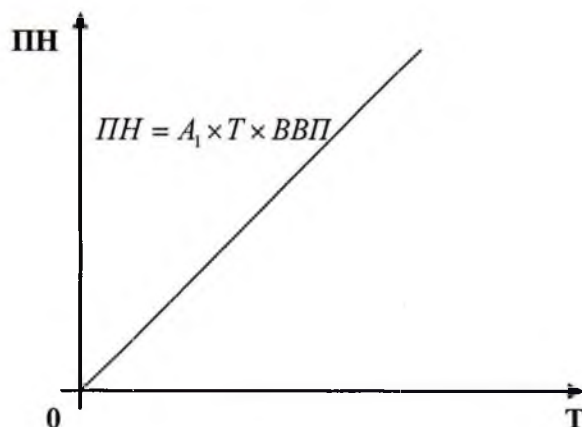


Рис 2.5.2. Критерій фінансової достатності.¹⁴²

ПН – податкові надходження.

A_1 – коефіцієнт залежності податкових надходжень від норми оподаткування.

Т – норма оподаткування в країні.

ВВП – валовий внутрішній продукт.

Залежність економічної ефективності діяльності суб'єктів господарювання від рівня оподаткування досліджується через аналіз величини чистого доходу (прибутку) суб'єкта господарювання. Формула

¹⁴² Крисоватий А., Луцик А. Податки і фінансова політика: Навч. посібник. – Тернопіль 2003.– 312с

основного показника фінансово-господарської діяльності відображається наступним чином:

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

де ЧД – величина чистого доходу, прибутку; 3П – заробітна плата; Н – нарахування на зарплату; П – податки та податкові платежі; Д – величина доходу.

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

$$\text{ЧД} = \text{ВД} - \text{ВД} \times A2/T,$$

де ЧД – величина чистого доходу; $A2$ – коефіцієнт залежності чистого доходу від рівня оподаткування; T – рівень оподаткування; ВД – величина валових доходів. Причому

$$A2/T \rightarrow 1, \text{ якщо } T \rightarrow 100\%$$

Графічна інтерпретація критерію економічної ефективності відображена на рисунку 2.5.3.

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

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

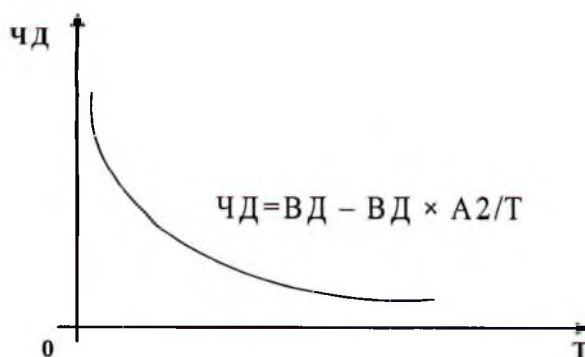


Рис. 2.5.3. Критерій економічної ефективності.¹⁴³

Перший аспект критерію соціальної справедливості відображається наступною функціональною залежністю:

$$РД = НД - АЗ \times Т \times БО, \text{ де}$$

РД – реальні доходи податкоплатників;

НД – номінальні доходи податкоплатників;

АЗ – коефіцієнт залежності величини реальних доходів податкоплатників від рівня оподаткування; Т – рівень оподаткування; БО – база оподаткування.

Графічне відображення першого аспекту критерію соціальної справедливості (див. рис. 2.5.4.).

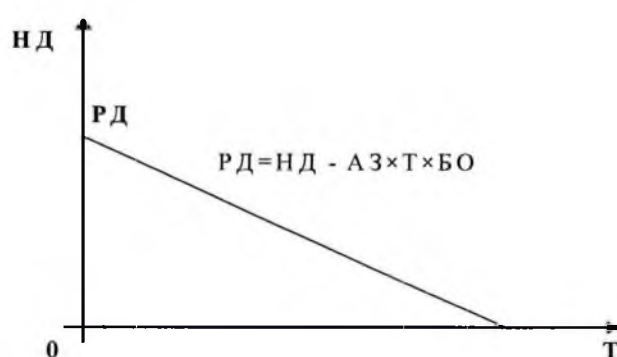


Рис. 2.5.4. Критерій соціальної справедливості (вплив податків на реальний дохід).¹⁴⁴

¹⁴³ Крисоватий А, Луцик А. Податки і фінансова політика: Навч. посібник. – Тернопіль 2003. – 312с

¹⁴⁴ Той самий.- 312с

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

$$СБ = A_4 \sqrt{T * ПН}, \text{ де}$$

СБ – фінансовані із бюджету суспільні блага та трансфертні платежі;

Т – рівень оподаткування

A_4 – коефіцієнт залежності величини суспільних благ від норми оподаткування;

ПН – податкові надходження.

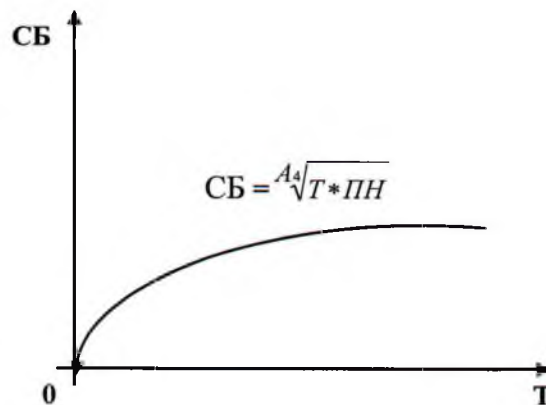


Рис 2.5.5. Критерій соціальної справедливості (вплив податків на рівень суспільних благ).¹⁴⁵

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

Для даного аспекту збільшення норми оподаткування Т (податкових надходжень) призводить до 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 запрацює в повну

¹⁴⁵ Крисоватий А., Луцик А. Податки і фінансова політика: Навч. посібник. – Тернопіль 2003. – 312с

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 абсолютно нова галузь.

Критерій гнучкості діаметрально протилежний критерію стабільності. Критерій стабільності пов'язаний із тактикою державного регулювання, що розробляється в певний період часу, тоді як критерій гнучкості є вже стратегією. Оптимальне врахування цих критеріїв забезпечує нормальні взаєностосунки 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 трансформація у більш сучасні. Гнучкість полягає у тому, що при появі нових галузей та видів діяльності 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.

Висновки до розділу 2

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

Зміна стратегії й 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 зі змінами сукупного попиту, який виступає макроекономічним індикатором практичної реалізації стратегії та тактики

податкової політики. Подібно до змін у державних витратах, зміни в 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.

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 спробах емісійного (інфляційного) або позичкового фінансування дефіциту. Відтак тактика податкової політики повинна неодмінно містити стимулюючі складові, які б безпосередньо сприяли пожвавленню економічного зростання та компенсації втрат податкових надходжень за рахунок зростання податкової бази вже на перших етапах реалізації стратегії 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.

Наріжна проблема формування концепції стратегії та тактики податкової політики в Україні набула актуальності не тільки через проблеми економічного й 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.

При дослідженні ефективності та дієвості податкової політики доцільно, на нашу думку, враховувати науково-прагматичні аспекти, пов'язані з 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.

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 й тактика податкової політики мають здійснюватися у жорсткій ув'язці з підвищенням ефективності власне самої податкової політики. Політика пристосування бюджету до об'єму 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 від якого фіскалізація державної політики неминуча.

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 й територіальності для обґрунтування стратегії та тактики прямого оподаткування та принципів місця призначення та країни походження – для непрямого оподаткування .

Насправді кожен із вихідних принципів і 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.

Основні результати дослідження опубліковані у наукових працях автора [110, 114, 116, 131, 137, 138, 139, 154, 234, 235].

РОЗДІЛ 3. ПРАКТИКА РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ ТА ЇЇ ЕФЕКТИВНІСТЬ В УМОВАХ СТАНОВЛЕННЯ РИНКОВИХ ВІДНОСИН

3.1 МОНИТОРИНГ ДІЄВОСТІ ПОДАДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ І ПРОБЛЕМИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Сучасна податкова політика України — продукт еволюції, що зумовлювався змінами, які відбувалися в процесі трансформації ролі держави. Будучи продуктом держави, податки, податкові відносини і власне податкова політика еволюціонували по мірі 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. В 1991 році, напередодні проголошення державного суверенітету, був прийнятий Закон Української РСР «Про систему оподаткування», яким визначались основні принципи оподаткування, вичерпний перелік податків і зборів, права й обов'язки платників та інші фундаментальні основи системи оподаткування.

Перший етап еволюції податкової політики в Україні розпочався ще з січня 1991 року скасуванням платежів і відрахувань із прибутку, включаючи плату за виробничі фонди, та введенням податку на прибуток. Наприкінці 1991 року 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 році 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 функцій оподаткування. Що стосується регулюючої сторони оподаткування, то цей етап характеризується спробами реалізувати її через надання окремим суб'єктам господарювання відповідних пільг, які носили 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.¹⁴⁶

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 впроваджувались, були підприємства. Проте більша частина підприємств, створених у "теплих умовах", не змогла винести високого податкового тягара на початковому етапі та відразу пристосуватись до ситуації, що склалась. 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

¹⁴⁶Іванов Ю.Б. Альтернативні системи оподаткування. Монографія. – Харків: ХДЕУ – Торнадо, 2003. – С. 517.

порівняно з 38,5% у 2000-му. У вугільній промисловості таких підприємств було 74%, в електроенергетичній, паливній галузях, на транспорті – від 57 до 67%.

Сума прибутків, одержаних суб'єктами господарювання в 2001 році, зменшилася порівняно з 2000 роком на 1 млрд. 400 млн. грн.

За роки незалежності не вдалося подолати надмірно високу частку матеріальних витрат в обсязі виробництва продукції, яка вважалася чи не найголовнішою вадою народного господарства колишнього СРСР. Навпаки, питома вага матеріальних витрат у валовому випуску зросла з 51,6% у 1990 році до 60,7% у 1993 році, потім дещо знизилась і в наступні роки стабілізувалась на рівні 56–58%. Витрати на одиницю продукції наблизилися до 100%, сягнувши у 2000 році 98,2 коп. на одну гривню продукції. Рентабельність народного господарства, відповідно, знизилася з 30% на початку 90-х років до 2,7% у 2000 році.

Порівняльний аналіз різних редакцій Закону України "Про систему оподаткування" та проекту Податкового кодексу наведено в додатку А.

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 та 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 1993р. 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 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 Кабінету Міністрів "Про місцеві податки і збори" від 20 травня 1993 р. із 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 02 лютого 1994р. Проте даний Закон лише відобразив систему оподаткування, яка уже сформувалась на той час, закріпивши зміни 1992–1993 рр. (додаток А). 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 1994р. 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. Цей 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 років 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 з Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" оподатковуваний прибуток визначається 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. Це такі: нарахування на фонд заробітної плати (37% – на соціальне страхування, 12% – у фонд Чорнобиля), ПДВ, акцизний збір, комунальний податок та інші. 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 в більшій мірі, ніж витрати, які виплачуються, як правило, з індексацією. Таким чином, в умовах спаду виробництва і гіперінфляції об'єктивно знижуються можливості податкової політики в покритті зростаючого дефіциту бюджету, і для того, щоб податковий вклад у вирішення даної проблеми був істотним, необхідний високий рівень оподатковування (що мало місце в Україні).

Державний бюджет України на 2001 рік 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. А це на 3 млрд., або на 7,2% менше обсягу, затвердженого законом. До того ж залишилася невідшкодованою бюджетна заборгованість платникам податку на додану вартість в сумі 5,6 млрд. грн. Із урахуванням цієї суми держбюджет 2001 за доходами фактично не виконано на 8,6 млрд. грн., або на 20,6%.

ВВП за шість місяців 2002 року 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 рік". При

цьому бюджетні борги держави за невідшкодовані суми ПДВ досягли вже 6 млрд. грн.

Таким чином, економічне зростання 2001–2004 років 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 року другої редакції Закону України «Про систему оподаткування». Саме з цього моменту почався другий етап розвитку системи оподаткування, який тривав до початку 2001 року. 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 і досі, хоча в багатьох країнах саме даний податок на нерухомість фізичних осіб 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. Відповідно до даного принципу держава гарантує незмінність елементів справляння податків і зборів (обов'язкових платежів) протягом бюджетного року 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 господарювання 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 році 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 такі: здійснення діяльності з придбанням спеціального патенту (лютий 1998р.); 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 році введенням в дію Закону України від 21.12.2000 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 року вступив в дію Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 р. № 89-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 року доходи громадян залишаються на досить низькому рівні, у 2001 році 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 із соціальних платежів: на кінець 2001 року вона становила 3,7 млрд. грн. За шість місяців 2002 року зарплатні борги зросли ще на 2,5%, досягши 2,5 млрд. грн.

заробітна плата і грошові доходи громадян 2002 року продовжували зростати (в 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 році як таке, що змушує їх постійно відмовлятися від предметів першої необхідності, крім харчування. І кількість таких сімей порівняно з 2000 роком стала більшою майже на мільйон.

Крім введення податку з доходів фізичних осіб, набрав чинності Закон України від 09.07.2003р. №1058-ІУ «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 не тільки повністю змінив порядок фінансування пенсій, нарахування й сплати пенсійних платежів.

Зазнає суттєвих змін з 2004 року 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 (збитку) 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 із головних завдань розвитку податкової політики на сьогоdnішньому 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 де стимулююча чи стримуюча (у випадку, коли зміна окремих елементів податку або збору призводить до недоцільності 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 зможе 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 наступні:

- порівняно низьку можливість акумулювати законодавчо встановлений обсяг податкових доходів;
- переміщення податкового навантаження на все 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 утворювалася не від об'єкта оподаткування, а за напрямками використання коштів. До них можна віднести такі: 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 перетворились в одну з найзначніших "статей затрат" виробництва продукції, оскільки такий підхід передбачено законодавством. І поряд з цим жоден із бюджетів даного періоду не відповідав затвердженим показникам, а в 2003 р. двічі вносились корективи, причому останній раз за два тижні до кінця року. Іншими словами, державна політика у сфері державних фінансів будувалася за одними і тими самими логічними рядами:

- спочатку уряд визначав значення національних рахунків із високою часткою помилковості та планував на їх базі бюджетні видатки;
- у процесі виконання бюджету виявлялось, що поточні доходи не покривають поточних бюджетних витрат;
- при цьому відбувалося зменшення реальних доходів бюджету (податкова система не передбачала правил інфляційної нейтральності) та збільшення реальних видатків (як правило, соціальні виплати підлягали поточній індексації);
- падіння частки податків у бюджетних доходах провокувало урядові або законодавчі рішення щодо збільшення податкових ставок або введення нових податків;
- 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 сума 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 особливістю вітчизняної системи оподаткування стало багаторазове оподаткування (вертикальне) суми заробітної плати, яке не тільки ставить у нерівні умови підприємства з різною структурою затрат, а й в 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 невиправдано збільшує продажну ціну і 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 18.02.1997р. 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 року). 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 27.12.2001 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 зацікавлює фіскальні органи у підвищенні ефективності національної економіки. А отже, податкова політика не розглядає зазначене завдання у складі пріоритетних.

Починаючи з середини 90-х років, податок на додану вартість визначався законами України про державний бюджет як основне дохідне джерело. Але вже через декілька років ПДВ втратив цю роль. От лише деякі цифри.

За 2001 рік 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 з суми, що надійшла, 5,6 млрд. грн. необхідно було 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 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 лише 5,8 відсотка (загальне надходження податку на додану вартість в 2001 році становило 10,4 млрд. грн., а це лише 5,8% утвореної валової доданої вартості). Коли ж від 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. просліджувалась чітка тенденція до зниження величини податкового навантаження на реальну економіку, то вже з 2002 року за рахунок непропорційного розподілу податкового тягара спостерігається підвищення податкового навантаження на ВВП. При цьому, викликає занепокоєння посилення акценту на податок на прибуток

підприємств. З цього періоду почали планувати зібрати його у відсотковому відношенні більше, ніж збільшення загальних податкових надходжень.

Слід відмітити, що випереджаюче підвищення фактичного рівня податкового вилучення прибутку з 2002 року 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 б бути компенсоване 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. За дев'ять місяців 2005 року порівняно з минулим роком інвестиції в основний капітал зросли на 3,4 відсотка і склали 51,5 млрд.грн., що є дуже незначною сумою для забезпечення сталих темпів економічного зростання в Україні.

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 році. 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 не виваженої 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 кожну 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. Принципи «економічна обґрунтованість» є принципом побудови податкової системи. «Стимулювання підприємницької виробничої діяльності» — це принцип оподаткування, але стосується виключно підприємництва виробничої сфери, тому може розглядатись як специфічний принцип. Узаконені на сьогодні принципи узагальнюють принципи оподаткування, побудови податкової системи і 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 1997р. 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 набувають 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. Залучення 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 упровадження 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.

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: при низькому рівні 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 А).

Таблиця 3.2.1 Динаміка надходження податків на споживання до зведеного бюджету України¹⁴⁷

Роки	ПДВ		Акцизний збір		Мито	
	Млн. грн.	% до загальних податкових надходжень	Млн. грн.	% до загальних податкових надходжень	Млн. грн.	% до загальних податкових надходжень
2000	9437,7	19,2	2239,7	4,5	1398,5	2,8
2001	10355,1	19,3	2654,3	4,8	1767,2	3,2
2002	13471,2	22,4	4098,2	6,6	2151,4	3,5
2003	12598,1	16,3	5246,1	6,9	3356,5	4,5
2004	16715	20,20	6435,5	7,8	4403,4	5,3

Аналітичні дані підтверджують, що до 2002 відбувалося різке коливання частки податків на споживання у складі ВВП, але з 2003 р. почалося зниження зазначеного показника з причини зниження частки ПДВ. Причому слід відмітити те, що частка акцизного збору збільшувалась рівномірніше і має зростаючу тенденцію.

Беззаперечно, чільне місце серед податків на споживання займає ПДВ – найвища форма генезису універсальних акцизів. Об'єктивна

¹⁴⁷ Складено автором на основі статистичних матеріалів Державного казначейства України.

необхідність застосування ПДВ в Україні пояснюється прагненням нашої держави до інтеграції у ЄС, однією з умов якого є використання саме цього податку. І, 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 урегульованих ринкових відносин.

Сьогодні спостерігається стала тенденція до зниження фіскальної ефективності ПДВ. Так, в 2004 році вона становила 5%, при середньоєвропейському значенні 7%. Близькі до українського значення частки ПДВ у ВВП спостерігаються лише в країнах Африки й Азіатсько-Тихоокеанського регіону. Відмітимо, що ПДВ практично втратив свою бюджетоформуючу роль. Частка ПДВ у доходах зведеного бюджету (таблиця 3.2.1) була нестабільною протягом 1999–2004 рр., проте загальна траєкторія її руху є знижувальною. Так, у 1999 році 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.–16,7%; у 2004 р. – 20,7%. Хоча в абсолютному вимірі надходження від ПДВ зростають, так в 2004 році порівняно з 1999 роком вони зросли в 2 рази. За січень – грудень 2005 року в цілому по Україні до Державного бюджету зібрано 23,8 млрд.грн. податку на додану вартість, що на 7,1 млрд. грн. перевищує показник відповідного періоду минулого року. За вказаний період відшкодовано коштами із бюджету 13,3 млрд. грн. Передбачені бюджетним розписом кошти на відшкодування податку на додану вартість використані у 2005 році у повному обсязі – на 101,1 %. При цьому порівняно із відповідним періодом минулого року обсяги проведеного відшкодування податку зросли на 1,4 млрд. грн., або на 11,1 відсотка. Порівняно з початком року податковий борг з податку на додану вартість збільшився на 180 тис. грн. і склав 4 337,3 тис. грн..

Скорочення частки ПДВ по відношенню до загальної суми доходів бюджету пов'язане з комплексом проблемних моментів, що супроводжують його адміністрування.

При визначенні дати виникнення податкових зобов'язань і права на податковий кредит щодо податку на додану вартість в Україні застосовується обов'язкове 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, відсутність гарантії надходження породжує розбалансованість вхідного і вихідного грошового потоку, що іноді призводить до дефіциту грошових ресурсів. Бюджет не отримає значної суми доходів, оскільки нестача оборотних коштів обмежує ділову активність підприємства. А тому, на нашу думку, доцільно законодавчо закріпити можливість для платника податку на додану вартість самостійно визначати момент виникнення податкового зобов'язання.

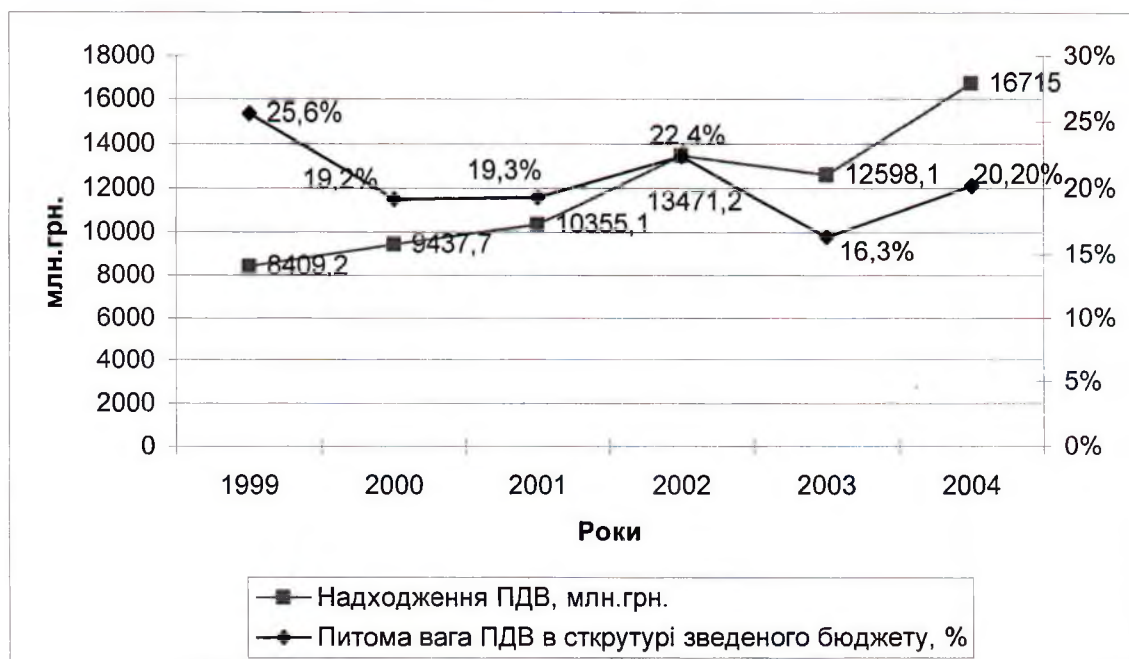


Рис. 3.2.1. Динаміка надходження та нитомої ваги ПДВ в структурі зведеного бюджету України за 1992-2004 рр.¹⁴⁸

¹⁴⁸ Складено автором на основі даних про підсумки виконання зведених бюджетів за відповідні роки.

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 експортерами¹⁴⁹.

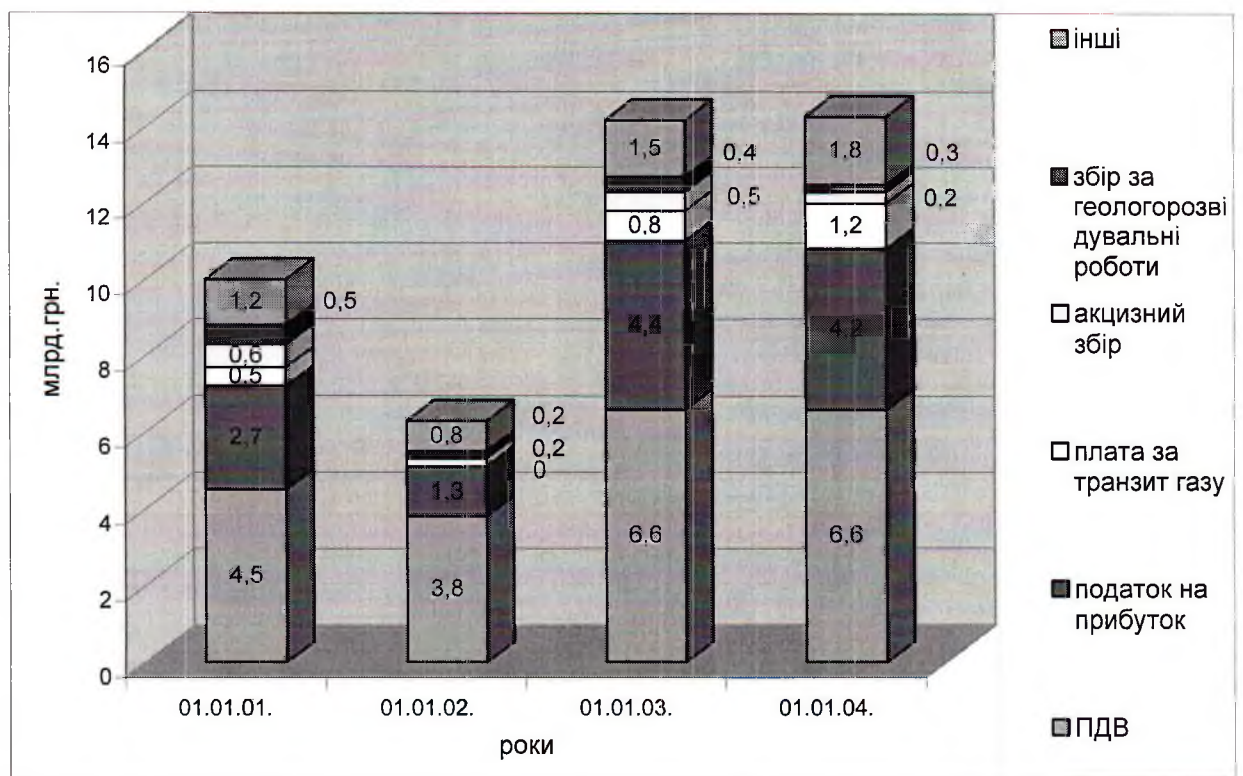


Рис. 3.2.2. Динаміка податкового боргу по його податкових платежах в Україні з 01.01.2001р. по 01.01.2004 р., (млрд. грн.)¹⁵⁰

Проблема податкового боргу постає досить гостро, адже якщо аналізувати деякий період то його сума практично залишається незмінною, в

¹⁴⁹Соколовська А.М. Проблеми реформування податку на додану вартість в Україні // Економіка України, 2004, № 4, – С. 27

¹⁵⁰www.minfin.gov.ua

2002 році та 2003 році 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 реструктурується. Так за 2001 р. було списано податкового боргу з ПДВ на загальну суму 6 млрд. грн. і 1,8 млрд. грн. реструктурували¹⁵¹, 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 по ПДВ), видобувної і переробної промисловості. Вони перебувають в управлінні впливових політиків чи головних фінансово-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

¹⁵¹ Ярошенко Ф. Нова стратегія ДПАУ // www.sta.gov.ua

урахуванням очікуваних темпів зростання експорту та імпорту). Саме така ситуація склалася у 1999, 2001 і 2002 роках, 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 роках 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.¹⁵²

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.

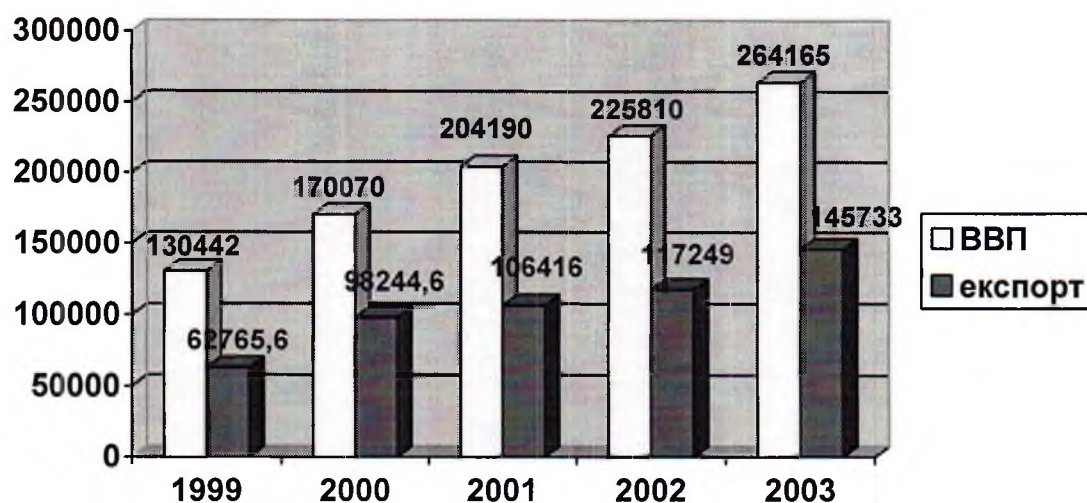


Рис. 3.2.3. Динаміка обсягів ВВП та експортних операцій

Протягом 2003 року експортерами сплачено до державного бюджету податків лише 70% від обсягів отриманого відшкодування, яке оцінюють в 13 млрд.грн. На жаль, непоодинокими є факти, коли підприємства-експортери, отримуючи з бюджету значні суми до відшкодування не лише сплачують мізерні суми податків до бюджету, а й взагалі не вносять жодної

¹⁵²Єфименко Т.І., Соколовська А.М. Нові підходи до адміністрування податків // Фінанси України, 2004, № 10. – С. 9.

копійки¹⁵³.

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 країнах¹⁵⁴.

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 бізнесу¹⁵⁵.

За оцінками фахівців ДПС, фіктивні фірми перетворилися на справжню загрозу для бюджету. Зараз дуже легко зареєструватися платником ПДВ і під виглядом відшкодування викачувати з бюджету гроші. Через відсутність солідарної відповідальності за взаємовідносини з фіктивними фірмами, цей вид «бізнесу» процвітає¹⁵⁶.

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

¹⁵³ Щодо виконання заходів, спрямованих на погашення простроченої заборгованості з відшкодування ПДВ підприємствам-експортерам // Ресурси Інтернет: <http://www.sta.gov.ua>.

¹⁵⁴ Єфименко Т.І., Соколовська А.М. Нові підходи до адміністрування податків // Фінанси України, 2004, № 10. – С. 11.

¹⁵⁵ Алексеенко И. Не бери меня за здесь // Бизнес - 2003 - № 45. – С. 66

¹⁵⁶ Шафоростов А. Нам удалось переломить негативную тенденцию // Бизнес - 2003 - №38. – С. 34.

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 розвитку¹⁵⁷. На нашу думку, потребує удосконалення механізм контролю та попередження зловживань як з боку платників податків (за даними ДПАУ, протягом 2004 р. органами державної податкової служби упереджено необґрунтовано 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.)¹⁵⁸, 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»)¹⁵⁹. Виник своєрідний бізнес на поверненні ПДВ. Іноземні експерти оцінюють обсяг тіньового обороту цього бізнесу у 800 мільйонів доларів США¹⁶⁰.

Проблемним моментом є діяльність посередницьких структур, які перебрали на себе більшу половину експорту, вимагають відшкодування

¹⁵⁷ Вступне слово Президента України на нараді з проблемних питань ПДВ// www.president.gov.ua

¹⁵⁸ Макроекономічна ситуація та виконання бюджетних показників у 2004 році// www.sta.gov.ua

¹⁵⁹ Руденко О. Показник Державного Вандалізму (ПДВ) // Ресурси Інтернет: <http://www.golosiyiv.kiev.ua>.

¹⁶⁰ Пинзеник В. Українські вибрики ПДВ. // Ресурси Інтернет: <http://www.zn.kiev.ua>.

ПДВ, нерідко не розраховувались з виробниками. Ще у 2000 році 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 бюджетом¹⁶¹. 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 продекларованими на папері. Так, в Україні до 01.01.2003 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 ледве економічно 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 і своєчасної сплати податків. Однак чекати відшкодування підприємці можуть декілька місяців або їх змушують зараховувати податок у рахунок майбутніх платежів. І це

¹⁶¹ Терен С. Що зробити, аби тобі відшкодували ПДВ? Стати головою облдержадміністрації // Галицькі контракти - 2000 - № 27,15

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. 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 із 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 необґрунтовано 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 унаслідок дії нульової ставки ПДВ при продажі вугілля, транспортування й продажі електроенергії, імпортованого газу. Існування цієї пільги зумовлювало нерівномірний розподіл податкового тягара 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 і 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 з метою встановлення жорсткіших умов для отримання відшкодування й розробки різних альтернативних схем взаємозаліків податкових боргів держави і підприємців один перед одним.

Одночасно із зростанням обсягів експортних операцій зростали й обсяги непогашених вимог щодо відшкодування податку на додану вартість із державного бюджету. Встановлено, що з 01.01.2002 по 01.07.2004 року 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 контрольно-перевірочної роботи, – дозволило зменшити суму невідшкодованого ПДВ до 3552 млн.грн. на 01.01.2005 р. та ліквідувати протерміновану 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.

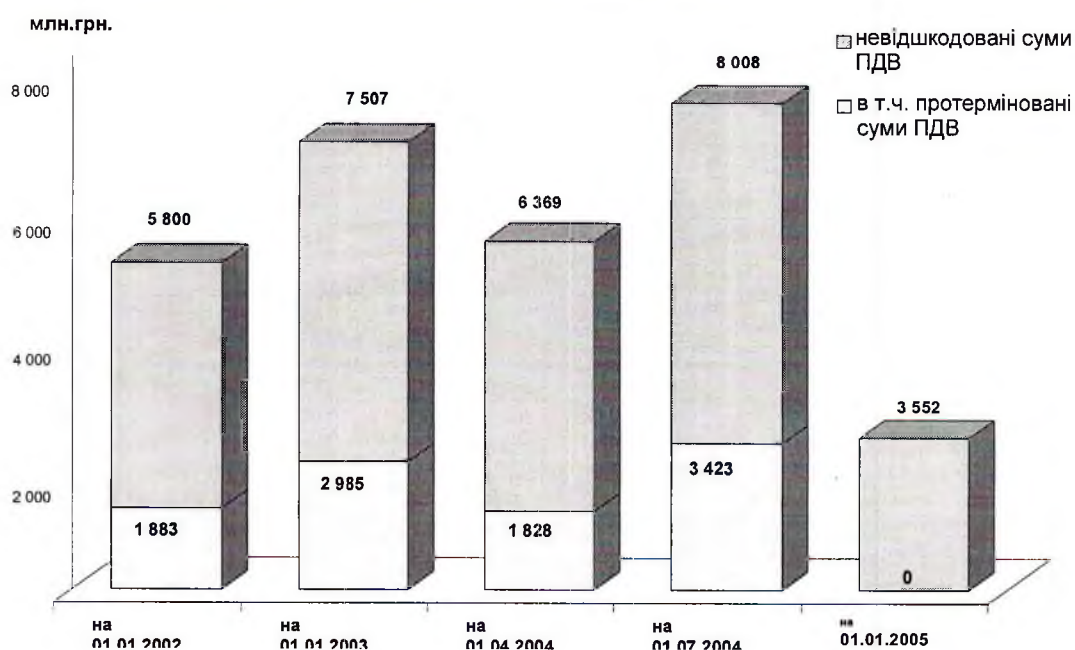


Рис. 3.2.4 Динаміка бюджетної заборгованості з відшкодування ПДВ у 2002–2004 рр.¹⁶²

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

¹⁶² Дані держкомстату України.

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.

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 раза перевищило суму фактичних надходжень із цього податку. Згідно з даними рисунку 3.2.5., можна зробити висновок, що за 2000–2003 рр. обсяги надходжень ПДВ зросли в 1,3 раза (9,4 млрд.грн.: 12,6 млрд.грн.), а обсяги пільг з ПДВ – в 1,5 раза (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 з ПДВ в Україні. Так, за 2000 р. пільги становили 403,2% від суми фактичних надходжень податку у бюджет, за 2001 р. – 405,8%, 2002 р. – 346,7%, 2003 р. – 450%. Тобто платники податків вимагають від бюджету пільг з ПДВ на значно більшу суму, ніж було сплачено податку до бюджету. Така парадоксальна ситуація в Україні склалася лише через ухилення від сплати

податків і перш за все за допомогою використання пільг по псевдоекспортних операціях.



Рис. 3.2.5. Динаміка сум та частки податкових пільг з ПДВ за 2000–2003рр.¹⁶³

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. Між тим, 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'язані з лобіюванням певних галузевих, регіональних, групових, індивідуальних інтересів.

¹⁶³Складено на основі даних ДПА України.

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 ставці ПДВ відповідно збільшуватиметься споживання продукції, тому надходження до бюджету зростатимуть.

Безумовно, зі 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%¹⁶⁴. 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, причому загальний рівень непрямого оподаткування повинен бути не дуже високим. Згідно з науковими дослідженнями, на даному етапі економічного розвитку в Україні ставки ПДВ повинні знаходитися на відрізку Т [15,17].

Однією із негативних рис податку на додану вартість є його надмірне навантаження на малозабезпечені верстви населення (див. додаток 3). Але це не повинно слугувати основним аргументом на користь відмови від використання податку на додану вартість як основної форми універсального

¹⁶⁴ Криницький І.Е., Кучерявенко Н.П. Налоговое право. – Харьков, 1995. – С. 123.

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. Проблема нівелювання негативного впливу ПДВ на малозабезпечені верстви населення повинна вирішуватися, на нашу думку, комплексним системним підходом до трансформації податкової політики. Елементом комплексного підходу до реформування стратегії та тактики податкової політики ми вбачаємо поєднання оподаткування процесів споживання через податок на додану вартість та оподаткування доходів громадян шляхом функціонування податку на доходи фізичних осіб. Спільними ознаками, в частині сплати цих податків, є те, що в них єдине джерело сплати – реальний дохід громадянина-виборця. А тому моделювання векторів розбудови податкової політики обов'язково повинно враховувати, що соціальна пільга при справлянні податку на доходи фізичних осіб в розмірі прожиткового мінімуму – це саме той мінімум, який не повинен обкладатися податком на доходи фізичних осіб для ліквідації негативного впливу ПДВ 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.

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, ніж ПДВ. У складі ВВП його частка за 1999–2004 рр. не перевищує 2,2% (додаток А), причому частка акцизного збору у ВВП відрізняється повільним зростанням: 1999р. – 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.

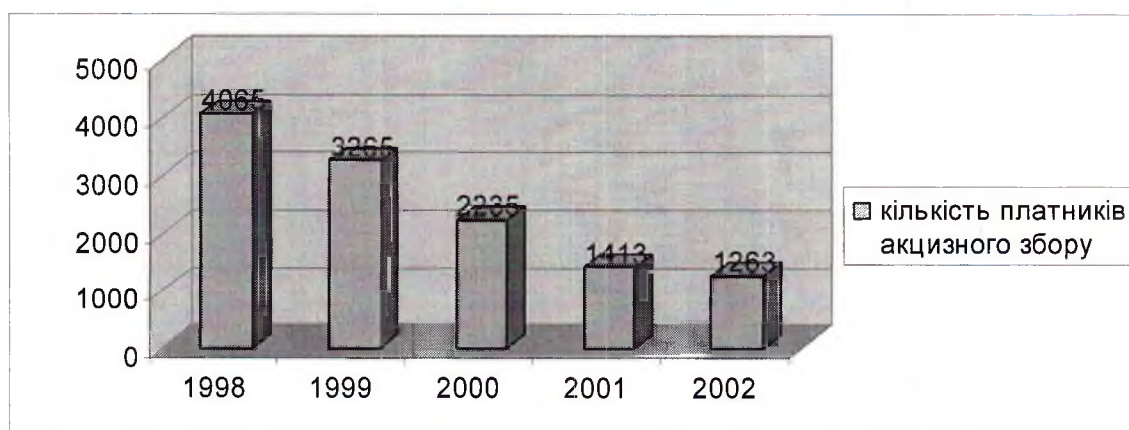
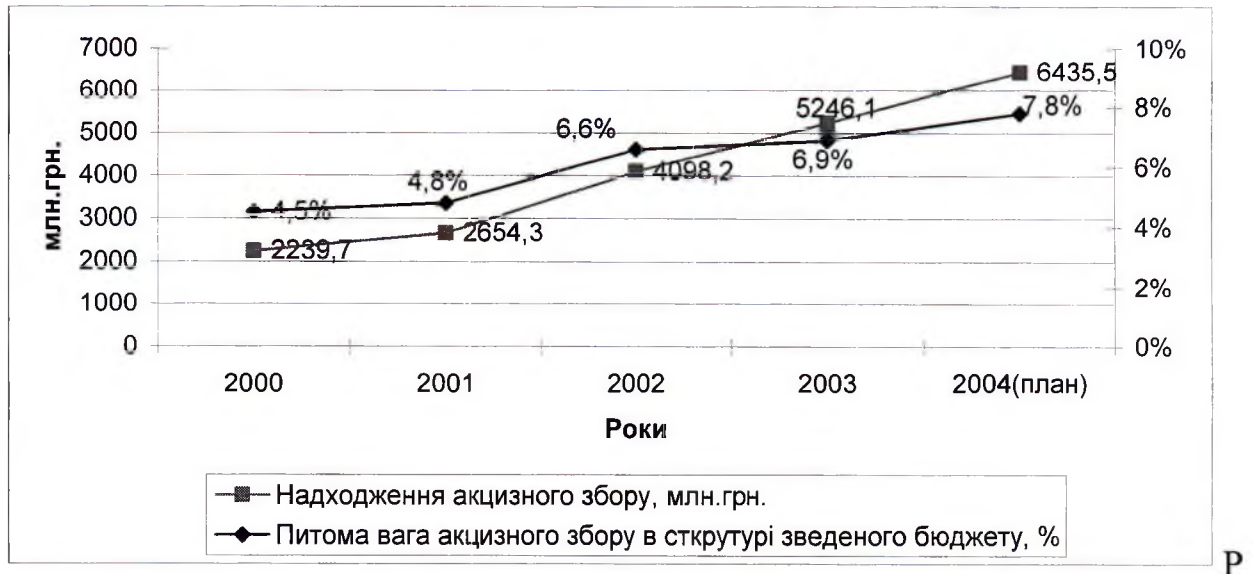


Рис. 3.2.6. Динаміка кількості зареєстрованих платників акцизного збору в Україні за 1998–2002 рр. (одиниць)¹⁶⁵

Слід відмітити, що останнім часом зростає фіскальна роль акцизного збору при формуванні дохідної частини бюджету. Адже прослідковується

¹⁶⁵ Дані Державної податкової адміністрації України.

чітка тенденція до зростання акцизних зборів у структурі зведеного бюджету. Так у 2000 р. акцизний збір становив 4,5%, у 2001р. – 4,8%, у 2002р. – 6,6 %, у 2003р. – 6,9%, у 2004р. – 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 раза.



ис. 3.2.7. Динаміка надходження та питомої ваги акцизного збору в структурі зведеного бюджету України за 2000–2004 рр..¹⁶⁶

Зазначимо, що на відміну від ряду попередніх років у 2002–2003 роках 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. 3.2.2).

Отже, понад 43% усього обсягу надходжень акцизного збору до Державного бюджету у 2003 році забезпечило оподаткування нафтопродуктів. Близько 23% усіх надходжень акцизу у 2003 році принесло оподаткування алкогольних напоїв. Тобто за рахунок лише двох груп підакцизних товарів – нафтопродуктів і алкоголю – забезпечується 2/3 усіх акцизних надходжень.

¹⁶⁶ 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 3.2.2 Динаміка надходжень акцизного збору з вітчизняних товарів до Державного бюджету в 1999-2003 роках, млн. грн.¹⁶⁷

Показники	1999р.	2000р.	2001р.	2002р.	2003р.
Спирт	104	53	74	90	93
Лікєро-горілчані 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. 3.2.3). І це при тому, що виробничі потужності підприємств завантажені не більше, ніж на 70–80%.

Згідно з даними таблиці, починаючи з 2001 року, спостерігається значне зростання надходжень від оподаткування тютюнових виробів порівняно з минулим роком і перевищили ці надходження на 136.6 млн. грн. У середині 2003 року, 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 01.01.2005 р. 7% ставки поряд зі збереженням фіксованої, що позитивно відбилося на доходах бюджету.

Суттєво не змінилася картина адміністрування акцизного збору і в 2005 році. Надходження акцизного збору з вітчизняних товарів до зведеного бюджету України у 2005 році в порівнянні з минулим роком збільшились на 1,3 млрд. грн., або на 21 %, та склали 7,4 млрд. гривень. Біля 90 відсотків

¹⁶⁷ За даними Державної податкової адміністрації України.

надходжень акцизного збору забезпечено за рахунок трьох основних груп підакцизних товарів:

- 35,8% – з нафтопродуктів- 2628 млн. грн., що більше на 292,3 млн. грн., ніж за 2004 рік;
- 28,4% – з лікєро-горілочаних виробів – 2083,4 млн. грн., що більше на 454,3 млн. грн. (або на 28%), ніж за 2004 рік;
- 23,2% – з тютюнової продукції – 1706,3 млн. грн., що на 279,1 млн. грн. більше, ніж за 2004 рік.

Встановлено, що впродовж 1997–2002 років загальний обсяг наданих пільг з акцизного збору зріс у 2,9 рази (з 1019,1 млн. грн. у 1997 році до 2944,2 млн. грн. у 2002 році). Із загального обсягу наданих пільг з акцизного збору 2887,6 млн. грн., або 98,1%, складали пільги з надходжень до Державного бюджету. Надання пільг з акцизного збору та їх значні розміри суперечить 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.

Таблиця 3.2.3. Обсяги виробництва тютюнових виробів і надходження до державного бюджету „тютюнового” акцизу у 1999–2003 роках.¹⁶⁸

Показники	1999р.	2000р.	2001р.	2002р.	2003р.
Виробництво тютюнових виробів, млрд. штук, в тому числі:					
сигарети з фільтром	54,1	58,8	69,7	80,9	96,6
сигарети без фільтру	33,2	46,3	54,5	62,8	75,4
Надходження акцизного збору, млн. грн.	20,9	12,5	15,2	18,1	21,2
	519,1	446,4	583,0	683,2	857,9

Як видно із таблиці 3.2.3, акцизи дають широкі можливості для регулювання економічних та соціальних процесів. За допомогою них

¹⁶⁸ Дані Державної податкової адміністрації України

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 залатування „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 фінансове спрямування руйнівним чином позначалися на виробництві підакцизної продукції, особливо у так званих традиційних підакцизних галузях – лікєро-горілочаному та тютюновому виробництві. Так, якщо у 1990 році виробництво міцних алкогольних напоїв сягало 30,8 млн. дал., то у 2002 році воно скоротилося вдвічі, склавши всього 14,3 млн. дал. У 2003 році виробництво алкогольної продукції дещо пожвавилось (близько 17 млн. дал.), хоча все ще значно відстає від реальних обсягів споживання (див. рис. 3.2.8.).

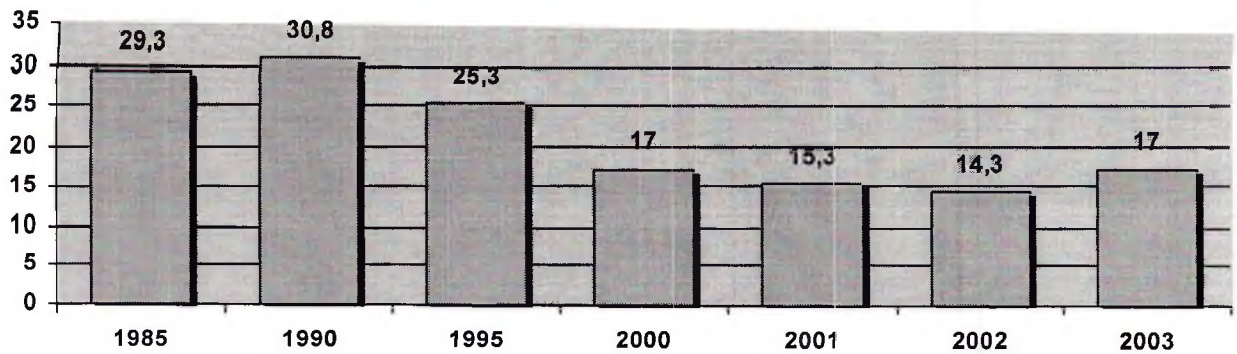


Рис. 3.2.8. Зміна обсягів виробництва міцних алкогольних напоїв в Україні з 1985 до 2003 рр., млн. дал.¹⁶⁹

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 (із 24 у 1995 році 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 років залишалося стабільним (близько 11,1 літра у рік на душу населення). Очевидно, що обсяги продажу фальсифікованих і контрабандних напоїв зростали прямо пропорційно до їх легальної реалізації. Внаслідок цього за деякими оцінками

¹⁶⁹ Дикаленко М., Московчук Э. Крепко приложились // Бизнес. – 2004. – №7, с. 76

у тіні знаходиться від 40 до 70% горілчаного ринку¹⁷⁰. Так, якщо прийняти до уваги, що споживання алкоголю у країні залишаються в межах 33–36 млн. дал. щороку, то не важко підрахувати, що частка тіньової продукції за останні п'ять років 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 й задіяні достатньо великі українські виробники¹⁷¹.

Безпрецедентне зростання тіньового ринку алкоголю сприяло також встановленню надто високих податків на виробництво алкогольних напоїв. Хоча вітчизняний акциз у порівнянні із, скажімо, російським або польським є значно меншим, та все ж у роздрібній ціні півлітрової пляшки горілки середнього цінового сегмента складає близько половини вартості. Розраховавши 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 та 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.¹⁷². 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

¹⁷⁰ Настина Е., Корнеев Е. Очень свободный рынок // Компаньон. – 2002. – №12 (268). – С. 39.

¹⁷¹ Почепцова Т. В ожидании передела // Компаньон. – 2002. – №12 (268). – С. 43

¹⁷² Філановський О. Легальний ринок горілки поки що програє // Галицькі контракти. – 2002. – №49. – С. 25.

підприємств-виробників передбачалася реальна можливість для маніпуляції акцизними марками з метою легалізації тіньової продукції. Значного розмаху набула й підробка марок акцизного збору, про що свідчать дані податкової міліції. Щороку 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, що тіньовики успішно навчилися підробляти і ці, удосконалені засоби захисту від фальсифікату, 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 зі 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 роках, за даними Департаменту ДПАУ з питань адміністрування акцизного збору, близько половини із загального обсягу виготовленого підприємствами спирту було реалізовано за пільговою податковою ставкою¹⁷³. Значна частка цієї продукції була використана саме у тіньовому виробництві лікєро-горілочаних виробів. І справді, не зважаючи 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 році, хоча

¹⁷³ Подолянская В. Процессы очищения // Компаньон. – 2002. – №12 (268). – С. 40

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 дохідності такої діяльності, значними потенційними можливостями для уникнення оподаткування.

Отже, фінансові 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, у 2002 році у 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%. У підсумку лише від вживання недоброякісних алкогольних напоїв, що є наслідком неналежної реалізації державної політики щодо детінізації діяльності у даній сфері, за даними Міністерства охорони здоров'я, у 2002 році померли 10320 осіб (див. рис.3.2.9.).

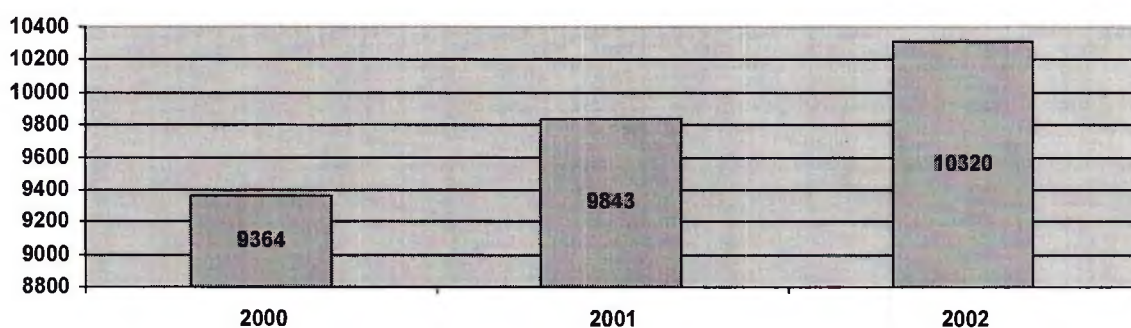


Рис. 3.2.9. Чисельність постраждалих внаслідок отруєння алкоголем у 2000–2002 рр., осіб¹⁷⁴

¹⁷⁴ Петрушенко М. Життя за 0,4 копійки, або хто боїться голографічного захисту акцизних марок // Урядовий кур'єр. – 2003. – №80–81. – С. 5.

Донедавна значні кошти держава втрачала від прогалини у законодавстві, відповідно до якої практично було виведено з-під оподаткування нафтопереробну галузь. В перші роки незалежності України з метою залучення у вітчизняну економіку капіталів з 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.¹⁷⁵

Незважаючи на значне збільшення надходжень від акцизного збору до бюджету в масштабах держави, резерви зростання доходів від податку значні. Загрозливі обсяги тіньового продажу алкогольних напоїв, існування значного обсягу контрабанди алкоголю з сусідніх країн, функціонування тіньових 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.

¹⁷⁵Вільховий Ю. Ринок нафтопродуктів: стан, вплив СП з іноземними інвестиціями та оподаткування // Вісник податкової служби України. – 2002. – №16 (202). – С. 45

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. Встановлено, що питома вага мита у доходах зведеного бюджету протягом 2000–2004 рр. відзначається зростаючою траєкторією руху (рис. 3.2.10.). Так, у 2000 році 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 абсолютними величинам надходження мита. Так за аналізований період відбулося зростання з 1398,5 млн.грн. у 2000 р. до 4403,4 млн.грн. у 2004 рр., або у 3,1 рази.



Рис.3.2.10. Динаміка надходження та питомої ваги мита в структурі зведеного бюджету України за 2000–2004 рр..¹⁷⁶

Таке зростання можна пояснити наступними чинниками:

- збільшення імпорту товарів до України (табл. 3.2.4.). Зауважимо, що зв'язок між імпортом товарів і послуг і сплатою мита є досить

¹⁷⁶ 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.”

слабким, оскільки коефіцієнт кореляції цих двох груп даних 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 прозорішою 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 3.2.4. Імпорт та експорт товарів і послуг в Україні,

млн. дол. США.¹⁷⁷

Показник	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
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 вона коливалася від 88,09% до 99,64% (табл.3.2.5). Це пояснюється пріоритетами зовнішньоекономічної політики держави, яка полягає у підтримці національного виробництва, тобто імпорт має оподатковуватися, тоді як

¹⁷⁷ Основні показники соціально-економічного розвитку України // Економіст, 2004, №3–4. – С. 13

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 вивізне (експортне) мито на відходи та брухт чорних металів”, згідно з яким вивезення відходів та брухту чорних металів обкладатиметься за ставкою 30%. У результаті прийняття цього Закону 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 3.2.5 Структура митного оподаткування в Україні
за 2000–2004 рр. (%)¹⁷⁸**

Показник	2000	2001	2002	2003	2004(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 з урахуванням їх фіскального значення та впливу на рівень ділової активності в країні. Вдосконалення митної політики повинно бути направлене на стимулювання

¹⁷⁸Складено 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.”

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;

- товари, які ввозяться для потреб збірних команд України, що беруть участь в Олімпійських та Параолімпійських іграх; розвідувальних органів; економічних суб'єктів у реалізації інвестиційних проектів 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 кращому 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 виробника¹⁷⁹.

Митна справа, як і вся система оподаткування в Україні, знаходиться на початковому періоді 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 виважених та справедливих податкових відносин між державою, громадянами-виборцями та суб'єктами господарювання. Прибуткове оподаткування як важливий макроекономічний інструмент державного регулювання активно використовується у податковій політиці всіх економічно розвинених країн. Крім фіскального, йому характерний значний регуляторний потенціал, зокрема в забезпеченні оптимального розвитку економіки, стимулювання переливу капіталу із базових матеріаломістких галузей до сектору господарюючих суб'єктів з високим технологічним рівнем виробничих

¹⁷⁹ Каленський М. Місце і роль митного оподаткування в податковій системі держави// www.visnuk.com.ua .

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. Данилова, Т.І. Єфименко, О.С. Іванишиної, В.М. Мельника, П.В. Мельника, А.М. Соколовської, Л.М. Шаблістої, Н.П. Фліссак 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 21.02.1992 р. Закону № 2146-ХІІ „Про оподаткування доходів підприємств і організацій”. В наступні роки принциповим стало питання щодо вибору об’єкта оподаткування – валового прибутку чи доходу. Так, в 1992 р. податок справлявся з доходу, в першому кварталі 1993 р. – з прибутку, починаючи з другого кварталу 1993 та у 1994 р. – з доходу. В 1995–1997 рр. знову оподатковувався прибуток і як наслідок надходження даного платежу 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.¹⁸⁰.

Наближення практики прибуткового оподаткування юридичних осіб до норм, усталених у більшості розвинутих країн відбулося з прийняттям Закону „Про оподаткування прибутку підприємств” в редакції від 22.05.1997 р. Згідно з даним нормативно-правовим актом об’єктом оподаткування є прибуток, який визначається шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат платника податку і суму амортизаційних відрахувань.

¹⁸⁰Сичевський 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 й рівню розвитку економічної системи України, не вписувались повною мірою у реалії соціально-економічного й 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 і 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% (на 01.07.1993 р.) до 90% (на 01.12.1993 р.). Водночас мінімальна ставка податку, навпаки, знижувалась з 13% у 1991 р. до 12% у 1992 р. та 10% у 1993 р.

Відмова від диференційованого оподаткування доходів фізичних осіб сталась вже в наступному році, коли з 26.12.1992 р. на основі Декрету Кабінету Міністрів України „Про прибутковий податок з громадян” (зі змінами та доповненнями) впроваджені єдині ставки податку для всіх категорій платників і видів доходів, що підлягають оподаткуванню. Причому одночасно відбувалось зниження максимальних ставок прибуткового податку з громадян до 50% з 01.10.1994 р. та до 40% з 01.10.1995 р.

Кардинальні зміни в оподаткуванні доходів населення відбулись 01.01.2004 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’єкта оподаткування. З 01.01. 2004 р. до 01.01.2007 р. діятиме ставка 13%.

Характеризуючи фіскальну ефективність податку на прибуток підприємств за період з 1998 по 2003 рр. в Україні, відзначимо, що відбувалося зростання абсолютних сум поступлень даного платежу: 5694 млн.грн. у 1998 р., 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. – 13197,2 млн. грн., у 2004 р. – 16162 млн. грн. (див. таблицю № 3.3.1 та додаток А).

Таблиця 3.3.1. Динаміка надходження податку з прибутку та податку з доходів фізичних осіб до зведеного бюджету України¹⁸¹

Роки	Податок з прибутку юридичних осіб		Податок на доходи фізичних осіб	
	млн.. грн.	% до загальних податкових надходжень	Млн. грн.	% до загальних податкових надходжень
2000	7698,4	15,7	6377,7	13,0
2001	8280,1	15,4	8774,9	16,4
2002	9398,3	15,6	10068,4	16,7
2003	13197,2	17,1	13521,3	17,5
2004	16162,7	17,1	17986,0	18,1

Найбільш суттєве зростання поступлень спостерігалось в 2003 р. (+3839 млн. грн.). Надходження податку на прибуток до загального фонду Зведеного бюджету України станом на 01.01.2006 року становили

¹⁸¹ Складено автором на основі статистичних матеріалів Державного казначейства України.

23237,3 млн. грн. Порівняно з минулим роком надходження збільшились на 7075,3 млн. грн., або на 44 %.

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 і прямі, не мають такої залежності від кінцевих результатів діяльності суб'єктів господарювання, як податок на прибуток.

Так, в 2003 р. спостерігалось максимальне зростання фінансового результату: +5671 млн. порівняно з попереднім роком. Причому в наступні 4 роки темпи росту валового прибутку економіки будуть меншими, ніж темпи надходжень податку на прибуток, і, як наслідок, частка податку на прибуток підприємств у валовому прибутку зростатиме з 65,2% у 2003 р. до 86,8% у 2007р.

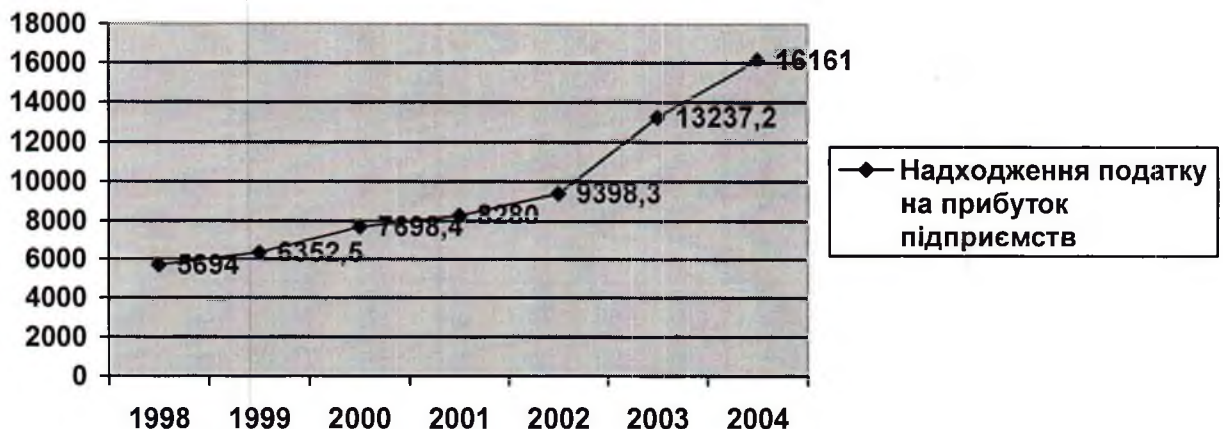


Рис. 3.3.1. Динаміка надходження податку на прибуток підприємств, млн. грн.¹⁸²

Єдиним роком в досліджуваному часовому інтервалі, що випадає із загальної тенденції, є 2002 р., коли при зниженні валового прибутку в економіці на 4100 млн.грн. відповідно до попереднього року, відбулось зростання надходжень податку на прибуток підприємств на 1118 млн.грн. Причиною цього стала дія інших ключових факторів. Так, рівень податкового

¹⁸² Дані Державного комітету статистики України.

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 забезпечено внаслідок дій фіскальних органів. Так, в 2002 р. органами податкової служби виявлено штучно завищених збитків на суму 4,7 млрд.грн., відповідно суми податку на прибуток підприємств до сплати в бюджет було занижено на 1,2 млрд.грн.¹⁸³.

Якщо аналізувати такий показник як частка податку на прибуток підприємств у валовому прибутку (рівень податкового навантаження), то мінімальне його значення було в 2001 р. – 44,2%. Загалом динаміка цього показника аналогічна з динамікою питомої ваги податку на прибуток у ВВП.

Різні темпи зростання ВВП та надходжень податку зумовили строкату динаміку питомих ваг податку на прибуток у даному макроекономічному показнику. Частка податку на прибуток підприємств у ВВП 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%.

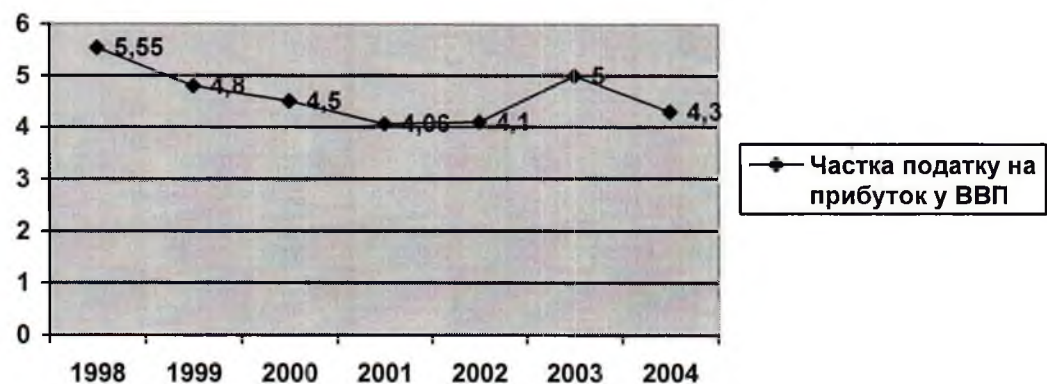


Рис. 3.3.2 Частка податку на прибуток підприємств у ВВП, %¹⁸⁴

Так, впродовж 1998–2003 рр. максимального екстремуму питома вага податку у ВВП досягла в 1998 р. (5,55%), мінімального – в 2001 р. (4,06%).

¹⁸³ Підсумки роботи Державної податкової служби України за 2002 рік // Вісник податкової служби України. – 2003. – №5. – С. 5-8.

¹⁸⁴ За даними Державної податкової адміністрації України.

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 у 1998 р. (19,7%), у 1999 р. – 19,3%, у 2000 р. – 15,6%, у 2001 р. – 15%, у 2002 р. – 15,1%, у 2003 р. – 17,6%, у 2004 р. – 15,4%, мінімальне значення цього показника становило 15,1% у 2001 році (додаток Б). Крім цього, в 2001 р. вперше фіскальна роль прибуткового податку з громадян була більшою, аніж податку на прибуток підприємств, у 2001 році 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. В наступні два роки, а також прогностні 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 півріччі 2004 р. досяг 8,761 млрд.грн. Найбільшу суму недоїмки в 2002 р. становила заборгованість платників, зареєстрованих у місті 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.¹⁸⁵.

Динаміка податкового боргу з податку на прибуток підприємств аналогічна до загальної динаміки за всіма платежами, 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 за даним платежем 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%)¹⁸⁶. 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 бюджету¹⁸⁷. Така ситуація з динамікою податкової заборгованості в ряді областей може бути спричинена

¹⁸⁵ Грушко В.І., Павлюк К.В. Податковий борг: причини та шляхи скорочення // Вісник Київського національного університету ім.Т.Шевченка. Економіка. – 2004. – №69. – С. 48.

¹⁸⁶ Сичевський В. Податок на прибуток підприємств у сучасних умовах // Вісник податкової служби України. – 2003. – №6. – С. 4–7.

¹⁸⁷ Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. – Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. – С. 234.

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 податкоспроможності (основа для розрахунку дотацій вирівнювання) в промислово розвинених областях – Дніпропетровській, Донецькій, Запорізькій, Луганській, Одеській, Полтавській¹⁸⁸.

Мінімальне значення податкового боргу з податку на прибуток підприємств було зафіксоване в 2001 р. – 1,339 млрд.грн., що пов'язане із проведеним списанням (реструктуризацією) боргів за Законом №2181. Зокрема, було списано 4429,5 млн.грн. заборгованості з податку на прибуток підприємств.

Частка податкового боргу в надходженнях податку на прибуток за аналізований період знаходиться в межах 16,17–46,91 відсоткових пункти, що за умови покращення податкового адміністрування може бути значним резервом при акумулюванні доходів зведеного бюджету.

Причини податкової заборгованості підприємств щодо сплати податку з прибутку 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. Причому інколи важко відслідкувати 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

¹⁸⁸Герчаківський С.Д. Теоретичні та практичні аспекти визначення податкового потенціалу (податкоспроможності) території // Вісник ТАНГ. – 2004. - №4. – С. 49

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.¹⁸⁹. 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 01.01.2003 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 роки обсяги фактичних надходжень даного обов'язкового платежу були нижчі від планових (у 2001 р. – на 5%, у 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 більш відчутний вплив на загальний стан надходжень податку на прибуток підприємств в Україні має значний обсяг податкових пільг, які

¹⁸⁹ Свердан М.М. Податок на прибуток підприємств // Фінанси України. – 2002. – №12. – С. 70.

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 років зменшується, за абсолютними сумами податкові пільги в 2003 р. склали близько 65 млрд.грн.¹⁹⁰. 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 в 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., в 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 тимчасові фінансові труднощі. Водночас

¹⁹⁰Обсяги пільг зросли на 10 мільярдів гривень // Урядовий кур'єр. – 2004. – № 71.

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 років (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 і наступні 15 років та враховувати цей збиток у зменшення прибутку, отриманого за ці роки¹⁹¹. Таким чином, відсутність у проекті Податкового кодексу, прийнятого у другому читанні, норми щодо обмеження терміну перенесення збитків підприємства є помилковою і такою, 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 (в 2002 р. – 850 млн.грн.); створення страхових резервів банками і небанківськими установами та організаціями (в 2002 р. – 239 млн.грн.); віднесення до складу валових витрат на покращення основних фондів (у 2002 р. – 425 млн.грн.)¹⁹².

Існування значних бюджетних втрат внаслідок застосування вище перелічених податкових пільг безпосередньо визнають і фіскальні органи. Так, резерви покращення адміністрування податку на прибуток підприємств у 2005 р. ДПА України вбачає через зменшення розміру витрат, що відносяться на валові витрати і пов'язані з покращенням основних фондів, що підлягають амортизації з 10% до 5% сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів (резерв +1333 млн.грн.); призупинення права на

¹⁹¹Піхоцький В. Сучасні вимоги до реформування податкової системи в Україні // Економіст. – 2002. – №11. – С. 20.

¹⁹²Сичевський В. Податок на прибуток підприємств у сучасних умовах // Вісник податкової служби України. – 2003. – №6. – С. 6.

збільшення валових витрат на суму безнадійної заборгованості згідно пп.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 резерви покращення справляння податку на прибуток підприємств фіскальні органи оцінюють у 2245 млн.грн.¹⁹³.

Ще однією суттєвою податковою пільгою є звільнення від оподаткування коштів, спрямованих на будівництво житла для військовослужбовців за укладеними угодами до 01.12.1997 р. Фіскальні втрати дохідної бази бюджетів в 2002 р. склали 725,6 млн.грн., причому скористались цією пільгою лише 465 платників податку¹⁹⁴. Починаючи з 2003 р. використання даної пільги призупинено внаслідок внесення змін в Закон «Про оподаткування прибутку підприємств» та прийняттям Закону «Про Державний бюджет України на 2003 рік».

Крім вище названої, на нашу думку, потребують негайного впорядкування податкові пільги, пов'язані зі зменшенням оподатковуваного 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

¹⁹³ Бізнес. – 2005. – №6. – С. 32

¹⁹⁴ Серебрянський Д. Актуальні проблеми справляння податку на прибуток підприємств // Вісник ТАНГ. – 2004. – №3. – С.51–57.

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 ТПР). Близько третини всіх галузевих пільг з податку на прибуток припадає на підприємства гірничо-металургійної галузі. Відповідно до Закону від 14.07.1999 р. «Про проведення економічного експерименту на підприємствах гірничо-металургійного комплексу України» в період з 01.07.1999 р. по 01.01.2002 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 фондів¹⁹⁵. З 2000 р. підприємствам гірничо-металургійного комплексу дозволено 50% нарахованого податку на прибуток спрямовувати в державний бюджет, а інших 50% зараховувати на спеціальний рахунок, з якого кошти витрачались 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. Геець В.М. стверджує, що надаючи фінансову підтримку підприємствам гірничо-металургійного комплексу у вигляді податкових пільг, держава фактично компенсувала (частково чи повністю)

¹⁹⁵ Закон України «Про проведення економічного експерименту на підприємствах гірничо-металургійного комплексу України» // www.rada.kiev.ua

збитки, яких вони зазнавали від реалізації своєї продукції на зовнішніх ринках за демпінговими цінами¹⁹⁶.

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, 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 зі 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 років) або оподаткування прибутку підприємств за заниженою ставкою (до 15-20%); звільнення від оподаткування інвестицій тощо.

За період 1999–2002 років 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. –

¹⁹⁶Геєць В.М. Формування дохідної частини бюджету: підсумки, проблеми, перспективи // Економіка і прогнозування. – 2004. – №1. – С. 19.

1456,38 млн.грн., у 2002 р. – 1605,96 млн.грн.¹⁹⁷. 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.

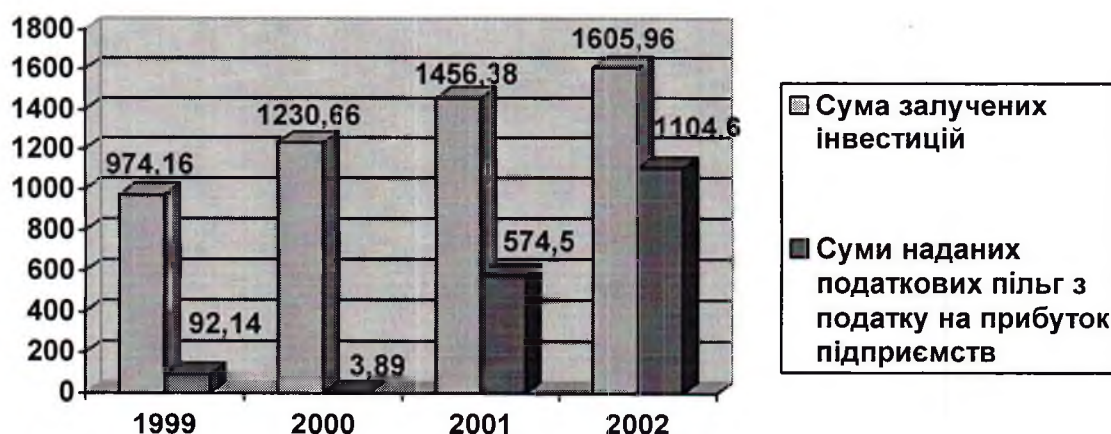


Рис. 3.3.3. Динаміка наданих податкових пільг з податку на прибуток підприємств та суми залучених інвестицій¹⁹⁸

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

В 1999 році відбулось різке збільшення суми податкових пільг до 92,14 млн.грн., а сплачено відповідно 66,52 млн.грн. податків та обов'язкових платежів (додаток Д). Суми сплачених податків і зборів були помітно меншими, аніж надання пільг. Аналогічна ситуація спостерігалась і стосовно адміністрування податку на прибуток підприємств, коли пільги з цього платежу надавались в значно більших обсягах, аніж відбувалась сплата в

¹⁹⁷ Узагальнена інформація щодо створених в Україні СЕЗ і ТПР // Економіст. – 2003. – №3. – С. 4.

¹⁹⁸ Дані Державного комітету статистики України.

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 року суб'єкти СЕЗ і ТПР отримують значно більше податкових пільг, ніж 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 з певних податків 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 проблем, задоволенню групових чи індивідуальних бізнес-інтересів та слугувало одним із легальних варіантів 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 у їх оновлення і модернізацію. Актуальності ця проблема набирає ще й тому, що в 2005 р. через повний знос виведенню з експлуатації підлягатимуть 92% основних фондів, придбаних у країнах колишнього СРСР до 1991 р.¹⁹⁹.

Загалом же по економіці ступінь зносу основних засобів в 2001–2003 рр. щорічно збільшувався до 45,0%, 47,3% та 48,1% відповідно. У 2003

¹⁹⁹ Серебрянський Д. Актуальні проблеми справляння податку на прибуток підприємств // Вісник ТАНГ. – 2004. – №3. – С. 56.

р. найвищий рівень зносу основних фондів спостерігався в будівництві (55,8%), промисловості (54,3%), в тому числі у виробництві та розподіленні електроенергії, газу і води (57,9%), обробній промисловості (55,3%), у водному транспорті (61,0%), авіаційному (54,1%)²⁰⁰.

Законодавче врегулювання проблеми амортизаційних відрахувань було здійснене разом із прийняттям Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.1997р. 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, перш за все, наявність різних підходів до визначення структури та складу валових доходів і валових витрат, що в кінцевому результаті впливає на розрахунок об'єкта оподаткування податком на прибуток. Така практика була започаткована в середині 1997 р. разом із внесенням істотних змін до Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств”. Угляренко О.М., провівши вибіркового аналізу 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 терміни²⁰¹.

Підтримуємо думку науковців про те, що доцільним є встановлення порядку обчислення бази оподаткування податку на прибуток, виходячи з даних фінансового обліку. Крім цього, дана база оподаткування чітко

²⁰⁰ З послання Президента України до Верховної Ради України // Економіст. – 2004. – №7. – С. 45.

²⁰¹ Угляренко О.М. Визначення оподаткованого прибутку та його вплив на формування фінансових ресурсів підприємства // Фінанси України. – 2004. – №2. – С. 94.

відображатиметься у фінансовій звітності за вимогами національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що відповідно зменшить кількість помилок, які виникають на етапі розрахунку об'єкта оподаткування. Такі підходи повинні бути максимально уніфіковані зі світовою практикою калькуляції об'єкта оподаткування та декларування податку на прибуток.

В сфері оподаткування доходів громадян визначальним обов'язковим платежем є податок з доходів фізичних осіб. Аналізуючи 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.

В 2003 р. до місцевих бюджетів надійшло на 13,8% більше прибуткового податку, аніж було заплановано. При цьому значну питому вагу в даних поступленнях становив 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 у 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 відсотка), 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 з реформою в сфері оподаткування доходів громадян і як наслідок загальним зниженням податкового навантаження на доходи населення. Однак вже в

2007 р. прогнозується, що 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 періоді з 1998 по 2001 рр. при зростанні фонду оплати праці збільшувалась і питома вага податку у ньому (з 13,6% до 15,5%). У 2002 р. зменшення частки податку пояснюється відставанням темпів росту надходжень податку та фонду оплати праці (123,4% відносно 134,5%). В наступному році надходження податку зросли на 124,9%, а фонд оплати праці на 118,6%, як наслідок питома вага податку зросла на 0,7%.

У 2005–2006 рр. прогнозується незначне зниження питокої 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 більше річного планового показника на 1844,9 млн.грн., 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. У 2003 р. надходження від прибуткового податку зросли на 2697,4 млн.грн. порівняно з попереднім роком (додаток Е).

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% у 2003 р. до 12,5% у 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%.

У 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 відрядженні²⁰². Такі надходження планувались в сумі 656,7 млн.грн., що складало 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 залишилась²⁰³, 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.

²⁰² Закон України „Про Державний бюджет на 2004 рік” // www.rada.kiev.ua

²⁰³ Закон України „Про Державний бюджет на 2005 рік” // www.rada.kiev.ua

Згідно з положеннями 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 території²⁰⁴.

На сьогодні податок з доходів фізичних осіб в повній мірі реалізує фінансову функцію, особливо щодо формування доходів місцевих бюджетів. Так, якщо в 1995 р. питома вага прибуткового податку з громадян в дохідній базі місцевих бюджетів складала 9,9%, то в 2002–2003 рр. – 66% та 67% відповідно. В наступні роки 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 є спостерігаються в січні–лютому. Перевищення максимальних та мінімальних помісячних поступлень в середньому складає 1,5–1,7 рази.

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.3.3.2.).

²⁰⁴ Бюджетний кодекс України // www.rada.kiev.ua

Представлені в табл. 3.3.2. 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 питомих ваг податкового боргу в загальній сумі недоїмки з податків, зборів, обов'язкових платежів та по відношенню до надходжень прибуткового податку.

Таблиця 3.3.2. Динаміка податкової заборгованості з податку на доходи фізичних осіб²⁰⁵

Показник	1998	1999	2000	2001	2002	2003
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)	X	88,3	155,8	143,6	161,5	111,9
Абсолютний темп зростання, млн.грн. (до попереднього року)	X	-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

На основі статистичної інформації та її аналітичного опрацювання (див.табл. 3.3.2.) можна зробити наступні висновки. 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. В загальних надходженнях податку недоїмка була також незначною – максимальною в 2002 р. (1,01% загальних поступлень). Таким чином, покращення адміністрування податкового боргу з податку на доходи фізичних осіб є потрібним, однак не визначальним фактором впливу на надходження даного платежу.

Іншим важливим компонентом адміністрування того чи іншого податку є наявність пільг та преференцій. Однією з найбільш активно

²⁰⁵Складено автором на основі даних ДПА України.

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 роки 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 кроком, що дозволить максимально наблизити діючу систему оподаткування доходів громадян до соціально орієнтованих стандартів ринкових країн Заходу. Хоча дослідження фіскального навантаження на малозабезпечені верстви населення нашої держави на нашу думку, що розмір податкової соціальної пільги повинен бути на рівні прожиткового мінімуму.

В 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 малозахищених 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%²⁰⁶.

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 року 258 громадян сплатили прибутковий податок з громадян в сумі від 50 тис.грн. до 1 млн.грн.

Слід відмітити, що Законом України №889 „Про податок з доходів фізичних осіб” 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 №889 декларацію можуть не подавати громадяни, які одержують доходи виключно від податкових агентів, зобов'язаних звітувати щодо податку з доходів фізичних осіб в

²⁰⁶ Підсумки подання декларацій громадянами у 2003 році // Вісник податкової служби України. – 2004. – №5. – С. 21.

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 введення Державного реєстру 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 році, 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 організацій 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) регламентувалась „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 30.12.1997 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 29.09.2003 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 року 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 громадян²⁰⁷.

Таким чином, внаслідок проведеного дослідження щодо залежності декларування доходів та відповідно надходжень податку з доходів громадян, відзначимо, що на позитивну динаміку поступлень податку вплинуло ряд інших чинників, зокрема, динаміка номінальних та реальних доходів населення, структурованість доходів, розмір неоподатковуваного мінімуму, індекс споживчих цін, динаміка заборгованості з 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 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 рис. 9.1 видно, що динаміка 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 покращились на 6%.

²⁰⁷ Особливості деклараційної кампанії у 2004 році // Вісник податкової служби України. – 2004. – №5. – С. 29.

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 Ж). Наприклад, у 2000 р. У відсотках до попереднього року ріст становив 104,1%, у 2001 р. – 110%, у 2002 р. – 118%, у 2003 р. – 105,8%²⁰⁸.

Динаміка мінімальної заробітної плати також характеризувалась зростанням: у 2000 р. темп зростання складав 159,5%, в 2001 р. даний показник не змінився, у 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. значення цього показника було максимальне 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.²⁰⁹. За січень–жовтень 2004 року сума заборгованості з виплати заробітної плати зменшилася на 57,5% і на 01.01.2004 р. становила 763,1 млн.грн.²¹⁰.

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. в 1999 р. до 1027,24 грн. в 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 в 2,25 раза. Найбільш проблемними щодо виплати заробітної плати в останні 3 роки залишаються промисловість та сільське господарство, де станом на 01.01.2004 р. заборгованість по заробітній платі складала 1216,8

²⁰⁸ З послання Президента України до Верховної Ради України // Економіст. – 2004. – №7. – С. 13.

²⁰⁹ Те саме. – С. 14.

²¹⁰ Бюлетень Національного банку України. – 2005. - №1. – С. 12.

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 Ж), 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 офіційна статистика в реальному вимірі відображає ситуацію з безробіттям та зайнятістю приблизно на третину.

Водночас відмітимо, що покращення ситуації із зайнятістю населення опосередковано можна здійснити за допомогою зниження оподаткування доходів населення. Наприклад, Лук'яненко І.Г. та Тичук Н.А.²¹¹ 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 в дохідній 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 року №13–92 „Про прибутковий податок з громадян” та Закону України від 22 травня 2002 року № 889 „Про податок з доходів фізичних осіб” (рис.3.3.4.).

²¹¹ Лук'яненко І.Г., Тичук Н.А. Вплив зміни оподаткування доходів фізичних осіб на трудову мотивацію // Економіка і прогнозування. – 2004. – №4. – С.61–71.

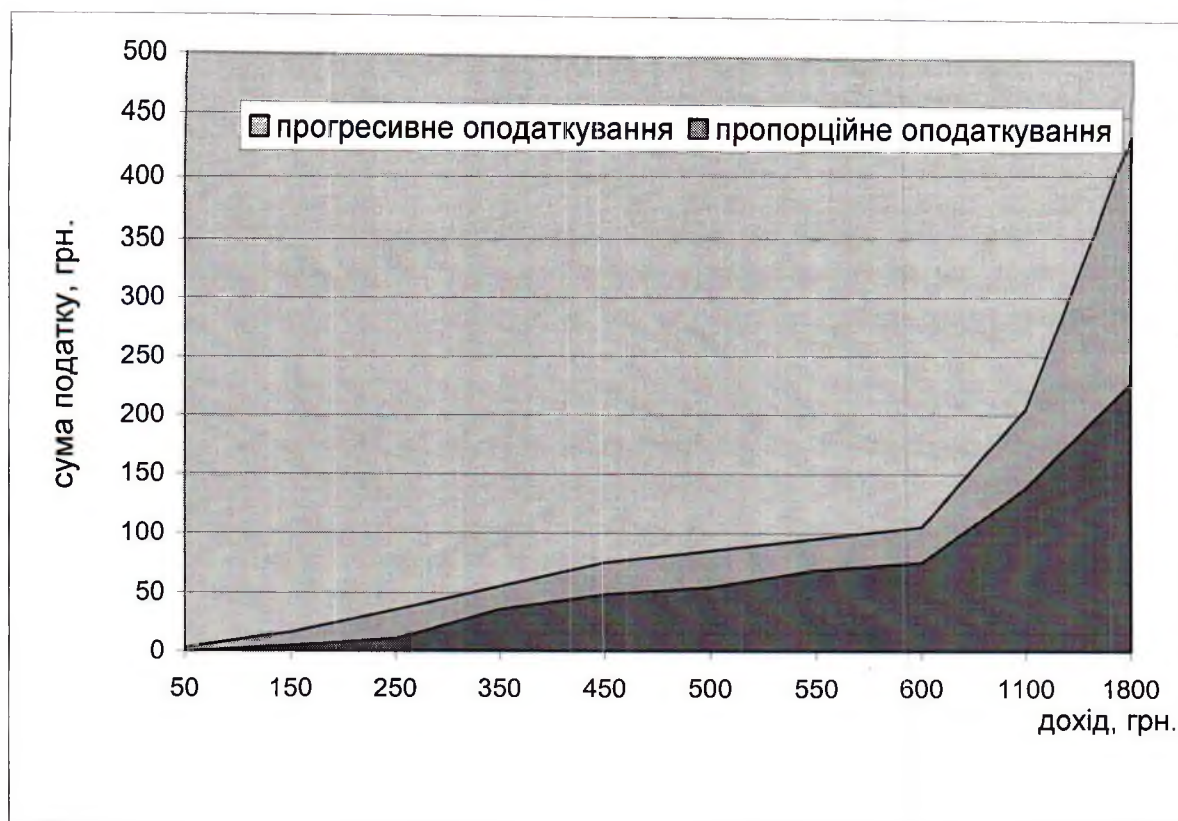


Рис 3.3.4. Порівняльний аналіз оподаткування доходів населення в Україні²¹²

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 майна, матеріальна допомога, інвестиційний прибуток, доходи від спадщини, від отриманих подарунків, відсотки за депозитами.

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

²¹² Складено автором на основі даних Державної податкової адміністрації України.

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, аніж в інтервалі 250–600 грн., а, починаючи з доходів понад 1100 грн., розрив між сумою сплаченого податку при прогресивній та пропорційній системах збільшується в декілька раз.

Таким чином, запроваджена з 2004 року 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 поглиблення 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 прогресивній системі. 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 вирішеними, на нашу думку, залишаються також проблеми щодо справляння відрахувань у державні цільові фонди та запровадження єдиного соціального платежу. 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.3.3.3.).

Подані в табл. 3.3.3. дані засвідчують, що в країнах Європи ставки оподаткування доходів перевищують чинні в Україні (крім корпоративного податку в Норвегії). Особливо відчутно відрізняються ставки податку з доходів громадян, причому спостерігається тенденція, коли високі ставки податку з доходів населення доповнюються значними нарахуваннями на фонд оплати праці (крім Великобританії).

Таблиця 3.3.3. Співвідношення нарахувань на фонд оплати праці, ставок податків на доходи фізичних і юридичних осіб в країнах Європи й Україні^{213, 214}

№ 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)	x	39,6	X	25	X

²¹³ Мельник В.М. Оподаткування та податкове регулювання виробництва: Монографія. – Одеса: Астропринт, 1999. – С. 120.

²¹⁴ Войтенко В.В. Оцінка податкового навантаження: проблеми та економічні наслідки // Формування ринкових відносин в Україні. – 2004. – №3. – С. 75.

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 нашо́вхує на необхідність або пониження ставки нарахувань на фонд оплати праці, або повернення до прогресивного оподаткування доходів населення.

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 місцевих 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 продекларованих 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.

Висновки до розділу 3

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.

Беззаперечно, 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. І, скасувавши ПДВ, Україна просто випаде з інтеграційних процесів не лише в Європі, а й у СНД.

В Україні застосовується, при визначенні дати виникнення податкових зобов'язань і права на податковий кредит щодо податку на додану вартість, обов'язкове 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, 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. А тому, на нашу думку, доцільно законодавчо закріпити можливість для платника податку на додану вартість самостійно визначати момент виникнення податкового зобов'язання.

Основна проблема реформування універсального акцизу в Україні – не перехід до нижчої форми універсального акцизу, зокрема до податку з продажу, 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. Проблема нівелювання негативного впливу ПДВ на малозабезпечені верстви населення повинна вирішуватися, на нашу думку, комплексним системним підходом до трансформації податкової політики. Елементом комплексного підходу до реформування стратегії та тактики податкової політики ми вбачаємо поєднання оподаткування процесів споживання через податок на додану вартість та оподаткування доходів громадян шляхом

функціонування податку на доходи фізичних осіб. Спільними ознаками, в частині сплати цих податків, є те, що в них єдине джерело сплати – реальний дохід громадянина-виборця. А тому моделювання векторів розбудови податкової політики обов'язково повинно враховувати, що соціальна пільга при справлянні податку на доходи фізичних осіб в розмірі прожиткового мінімуму – це саме той мінімум, який не повинен обкладатися податком на доходи фізичних осіб для ліквідації негативного впливу ПДВ на малозабезпечені верстви населення.

Практично повністю скомпрометувала себе 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.

Донедавна значні кошти держава втрачала від прогалини у законодавстві, відповідно до якої практично було виведено з-під оподаткування нафтопереробну галузь. В перші роки 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.

Незважаючи на значне збільшення надходжень від акцизного збору до бюджету в масштабах держави, резерви зростання доходів від податку значні. Загрозливі обсяги тіньового продажу алкогольних напоїв, існування значного обсягу контрабанди алкоголю із сусідніх країн, функціонування тіньових 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.

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, з урахуванням їх фіскального значення та впливу 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.

Причини податкової заборгованості підприємств щодо сплати податку з прибутку 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 речі, інколи важко відслідкувати чіткий зв'язок між зростанням кількості збиткових підприємств та динамікою податкового боргу.

Додає негативу також і недосконале адміністрування податку на прибуток підприємств з позицій фіскальних органів. Про це свідчить той факт, що в останні роки обсяги фактичних надходжень даного обов'язкового платежу були нижчі від планових (в 2001 р. – на 5%, в 2002 р. – на 25%).

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.

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 оподатковуваного 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.

Законодавче врегулювання проблеми амортизаційних відрахувань було здійснене разом із прийняттям Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.1997р. 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.

Доцільним є встановлення порядку обчислення бази оподаткування податку на прибуток, виходячи з даних фінансового обліку. Крім цього, дана база оподаткування чітко відображатиметься 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.

В сфері оподаткування доходів громадян визначальним обов'язковим платежем є податок з доходів фізичних осіб. Аналізуючи 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.

В 2005–2007 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 2008 р. податкове навантаження на фонд оплати праці практично досягне максимуму в досліджуваному періоді (15,3%).

Внаслідок проведеного дослідження щодо залежності декларування доходів та відповідно надходжень податку з доходів громадян, відзначимо, що на позитивну динаміку поступлень податку вплинуло ряд інших чинників, зокрема, динаміка номінальних та реальних доходів населення, структурованість доходів, розмір неоподатковуваного мінімуму, індекс споживчих цін, динаміка заборгованості з виплати заробітної плати тощо.

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 лєвова 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, аніж в інтервалі 250–600 грн., а, починаючи з доходів понад 1100 грн., розрив між сумою сплаченого податку при прогресивній та пропорційній системах збільшується в декілька раз.

Таким чином, запроваджена з 2004 року система оподаткування доходів фізичних осіб не відповідає фундаментальному критерію податкової політики держави – критерію соціальної справедливості. В майбутньому такий підхід до оподаткування доходів 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.

Не вирішеними, на нашу думку, залишаються також проблеми щодо справляння відрахувань у державні цільові фонди та запровадження єдиного соціального платежу. 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 та безпосередньо на кінцевого споживача.

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 дохідній базі як зведеного, так і місцевих 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 продекларованих 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.

Основні результати дослідження опубліковані у наукових працях автора [111, 117, 118, 119, 124, 126, 127, 132, 135, 137, 234].

РОЗДІЛ 4. ПАРАДИГМА УПРАВЛІННЯ В КОНТЕКСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ ДЕРЖАВИ

4.1 ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ МЕНДЖМЕНТ І ПРОБЛЕМИ УПРАВЛІННЯ ОПОДАТКУВАННЯМ

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.²¹⁵

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. До речі, 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

²¹⁵ Криза державних фінансів, з одного боку, та відсутність позитивних тенденцій у розвитку підприємницького сектору – з іншого – ставлять перед урядами країн із перехідними економіками непрості завдання на перших етапах реформ. Для подолання цих кризових явищ в економіці України було сформовано податкову систему на зразок зарубіжних аналогів, із початково закладеним доволі високим рівнем перерозподілу ВВП. Це не привело до очікуваних позитивних результатів, оскільки відбулось в умовах недооцінки можливостей та прорахунків у сфері податкового регулювання, а також неузгодженості фіскальної та грошово-кредитної політики загалом. Більше того, як зазначено в наукових дослідженнях С. В. Львовчкіна, П. В. Мельника, В. М. Опаріна, А. М. Соколовської, В. М. Федосова, спостерігалось подальше поглиблення кризи і спотворення економічних відносин.

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.

Визнання невідповідності податкової політики України основоположним принципам оподаткування та недосконалості державного управління в податковій сфері спонукає до вироблення рекомендацій щодо подальшого реформування податкових відносин. Причому 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 як 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.

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 із перших обґрунтував систему наукових положень для аналізу певного об'єкту. 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»²¹⁶. У сучасному розумінні менеджмент означає управління людьми з метою розв'язання господарських та інших завдань на основі науково обґрунтованих принципів і раціональних мотивацій діяльності²¹⁷. Тобто в науково-теоретичному розумінні понятійна сутність менеджменту пов'язана із присутністю людського фактору 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 століття і відтоді набув широкого розвитку у високо розвинутих країнах світу як наука і практика управління фінансовими ресурсами і відносинами, що

²¹⁶ Бюджетний менеджмент : Підручник / В.Федосов, В.Опарін, Л.Сафонова та ін.; За заг.ред. В.М. Федосова, – К.:КНЕУ, 2004. – С. 29

²¹⁷ Те саме. – С. 29

охоплює систему принципів, методів, форм і прийомів регулювання ринкового механізму в 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.²¹⁸

Враховуючи те, що податковий менеджмент являє собою комплекс взаємопов'язаних управлінських рішень і заходів на різних рівнях управління оподаткування, він поділяється на три взаємопов'язані складові, що відображено на рис. 4.1.1.

Враховуючи той факт, що наше дослідження пов'язане із макрорівнем, зупинемося детальніше на моніторингу сутності державного податкового менеджменту.

²¹⁸ Інформаційно-фактологічним базисом для вивчення податкового менеджменту є дослідження провідних зарубіжних вчених, що працювали над питанням оподаткування, а саме: М. Аллінхема, С.А. Брю, А. Вагнера, Е. Енгеля, А. Лаффера, Е. Ліндаля, П. Лоранжа, К.Р. Макконнелла, 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. Алексеєнком і продовжені науковцями-сучасниками: В.А. Андрущенко, В.В. Буряковським, О.Д. Василюком, А.Г. Завгороднім, М.В.Карпом, А.Я. Кізімою, Я.В.Литвененком, В.М. Опаріним, Т.М.Ревою, В.М. Суторміною, С.І. Терещенко, О.М. Тимченко, В.М. Федосовим, С.І. Юрієм.

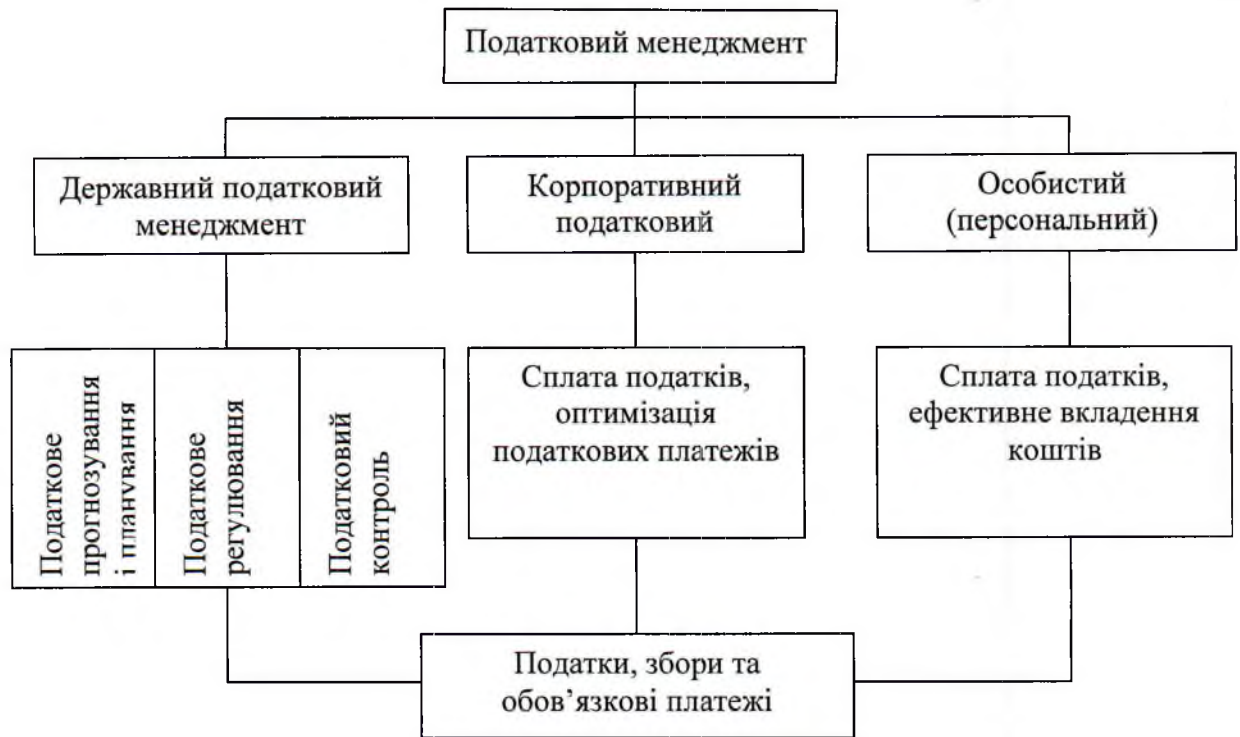


Рис.4.1.1 Структура податкового менеджменту²¹⁹

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 й 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

²¹⁹ А.І. Крисоватий, А.Я. Кізіма. Податковий менеджмент: Навч. Посіб. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004 – 304с.

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 менеджменту²²⁰

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

²²⁰ А.І. Крисоватий, А.Я. Кізима. Податковий менеджмент: Навч. Посіб. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004 – 304с.

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. Більше 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 тощо²²¹. 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.

В. М. Карп стверджує, що податковий менеджмент – це процес управління шляхом використання методів впливу податкового механізму на податкову систему з метою реалізації податкової політики²²². Таке визначення, незважаючи на дещо прикладний характер трактування суті

²²¹ І. Юткіна Т. Ф. Налоги й налогообложение: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 1999. – С. 139.

²²² Карп В.М. Налоговый менеджмент. Учебник для вузов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001, с 47.

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 керованої 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 О. М. Тимченко – це сукупність прийомів і методів організації податкових відносин для забезпечення формування дохідної частини бюджету та впливу на розвиток виробництва і соціальної сфери²²³. Таке визначення загалом відповідає основним сутнісним характеристикам податкового менеджменту як соціально-економічної категорії, щоправда, 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 сектору 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 макрорівневими процесами, на даний час уже було здійснено кілька спроб дослідити підвалини оптимізації оподаткування на рівні господарюючого суб'єкта (корпоративного податкового менеджменту)²²⁴. 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,

²²³ Тимченко О. М. Податковий менеджмент. Навчально-методичний посібник. – К.: КНЕУ, 2000. – С. 12.

²²⁴ Ковальчук К.Ф., Рева Т.М. Налоговый менеджмент промышленного предприятия. Монография. – Днепропетровск: Институт технологий, 2000; Кізима А.Я. Податковий менеджмент: навчально-методичний посібник. – Тернопіль: Астон, 2002

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 макрорівнева 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 фактору і аргументуються мотивацією діяльності.

На відміну від податкового менеджменту, податкове адміністрування здебільшого розглядають з практичної точки зору. Причому для наявних небагатьох теоретичних узагальнень цієї форми реалізації податкової політики не є характерним значне розшарування антагоністичних думок.

Так, російська економічна наука поняття «податкове адміністрування» найчастіше розкриває з двох сторін. По-перше, як систему органів управління (законодавчих та адміністративних податкових)²²⁵, до обов'язків яких включають процедурне забезпечення реалізації податкової політики. До компонентів податкового адміністрування належать: визначення функцій податкового органу, перелік робочих процедур для виконання кожної функції, закріплення функцій за підрозділами податкового органу²²⁶. По-друге, як сукупність норм і правил, що регламентують податкові дії та конкретну податкову техніку, а також передбачають відповідальність за порушення податкового законодавства²²⁷.

З такими міркуваннями ми, звичайно, погоджуємось. Причому вважаємо за доцільне додати наступне: якщо державний податковий

²²⁵ Налоги и налогообложение. 3-е издание. / Под ред. В.В. Романовского, О.В. Рублёвской. – СПб.: Питербург, 2002, с. 242.

²²⁶ 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. – С. 34.

²²⁷ Перонко И.А., Красницкий В.А. Налоговое администрирование // Налоговый вестник. – 2000. №10

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. Андрущепка, 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 майстерності²²⁸.

Загалом погоджуючись із таким розумінням наукових і практичних аспектів реалізації податкової політики, вважаємо за необхідне зробити кілька зауважень термінологічного характеру. З погляду ретроспективи доцільність використання поняття «фіскальне адміністрування» для дослідження управлінських дій щодо регламентування оподаткування, зви-

²²⁸ Андрущенко В.Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво // Фінанси України. – 2003. №6

чайно, 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, і 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 із цим антропоцентризм міркувань В. Л. Андрущенка 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.

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 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.

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 б 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: ПРАГМАТИКА І ПРОБЛЕМАТИКА

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 й 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 різняться 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.²²⁹

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 наступним чином (рис. 4.2.1).

Розробка поточних завдань у сфері оподаткування на відповідний плановий період містить цілий ряд взаємопов'язаних дій:

- пошук варіантів податкового режиму з урахуванням 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 і т.д.;
- 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 за відповідними статтями бюджетної класифікації, уточнення і прийняття на основі кінцевих погоджень бюджетних доходів відповідних законів.

²²⁹ 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 й 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.



Рис. 4.2.1. Механізм загальнодержавного податкового прогнозування і планування²³⁰

²³⁰ А.І. Крисоватий, А.Я. Кізіма. Податковий менеджмент: Навч. Посіб. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004 – 304с.

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 й 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 згладженню або повному усуненню.

Процес державного податкового прогнозування і планування включає два основних напрямки: прогнозування мобілізації сум 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 і 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 сум цих податків на відповідній території. Прогнозування 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 за відповідними податками.

Разом з тим оцінка реальності надходження податків на будь-якому рівні планування неможлива без урахування специфіки податкового планування господарюючих суб'єктів, яке, переслідуючи прямо протилежні цілі, може внести суттєві корективи у загальнодержавні й регіональні прогнози. Таким чином, не дивлячись на неспівпадання 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 зваження 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 у результаті виконання поточних податкових зобов'язань. Збір і обробка цих даних свідчить про позитивні і негативні тенденції оподаткування в поточному році, його вплив на темпи інвестування, 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.

Передбачити розвиток економічного процесу в майбутньому можна з допомогою вивчення та дослідження динамічних рядів минулого. Комплексне вивчення та аналіз рядів динаміки дає можливість визначити тенденції зміни даного економічного явища. Головною метою кількісного аналізу часових рядів є встановлення закономірності зміни рівня показника в часі.

Основою для створення динамічних моделей розвитку податкових надходжень були ретроспективні дані обсягів податкових надходжень усіх видів за період 2000–2004 р.р. Процедура моделювання виконана з допомогою програмного продукту STADIA. Результати дослідження подані в таблиці 4.2.1 і додатків У і Х. Для здійснення аналізу відібрані моделі, які адекватні експериментальним даним і мають коефіцієнт кореляції $R > 0,803$, що дає нам підстави здійснити кількісний аналіз досліджуваних показників.

Таблиця 4.2.1. Прогноз доходів зведеного бюджету України*

Прогноз доходів зведеного бюджету України*

Показники	млн. гривень			У відсотках до ВВП		
	2007	2008	2010	2007	2008	2010
Усього доходів	126140	146760	198300	27,09	27,76	28,78
Доходи податкові	95250	110200	147300	20,4	20,79	21,84
Податок з доходів фізичних осіб	23240	27240	37450	4,68	4,89	5,4
Податок на прибуток підприємств	23280	27130	36830	4,31	4,6	4,83
ПДВ	21540	24000	29810	5,50	5,64	5,83
Акцизний збір	12390	15580	24650	2,24	2,32	2,39
Доходи неподаткові	28570	31830	39500	6,38	6,31	6,29
Інші доходи	2320	4730	11500	0,67	0,66	0,65

* складено автором самостійно

Отримані моделі демонструють позитивний ріст обсягів усіх видів податкових доходів у часі. Експоненціальні моделі виду $y = e^{a_0 + a_1 t}$ мають кращі статистичні оцінки, а саме: вище значення коефіцієнта детермінації та менший довірчий інтервал прогнозного значення досліджуваного показника. В середньому за рік показник усього доходів зростає в $e^{0,1222} \approx 1,12998$ раз, або на 12,99 %. Максимальне збільшення обсягів доходів в $e^{0,22924} \approx 1,25764$ раз, або на 25,8 %, спостерігається для показника акцизного збору. Мінімальне збільшення обсягів доходів в $e^{0,10834} \approx 1,11438$ рази (на 11,44 %) спостерігається для показника ПДВ (див. додаток Ф).

Аналогічний регресійний аналіз здійснений для показників обсягів доходів у відсотках до ВВП. Результати аналізу представлені додатком У. Усім показникам, окрім показників доходи неподаткові та інші доходи, притаманна позитивна динаміка в часі.

На основі побудованих моделей здійснений точковий прогноз і визначені довірчі інтервали обсягів податкових надходжень у цілому та за показниками і відсотками до ВВП цих показників на 2007, 2008, 2010 р. Слід зазначити, що з метою підтвердження основних тенденцій розвитку

досліджуваних показників, прогноз був здійснений на базі всіх побудованих економіко-математичних моделей. Однак для остаточних висновків були використані ті, які з найбільшою точністю описують динаміку змін часового ряду, тобто мають максимальне коефіцієнта детермінації R^2 ($R^2 > 0,75$), адекватні до експериментальних даних і мають менший довірчий інтервал.

Даний процес, як видно з таблиці 4.2.1. та додатків Ф, У і Х, 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 першоосовною, 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.

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.

Як для прогнозування і планування податкових надходжень, так і для управління податковим процесом необхідні дані не тільки про виконання бюджетних завдань з 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 й перспективи податкового процесу.

У таблиці 4.2.2 проведено прогнозування видатків бюджету, виходячи із прогнозних величин валового внутрішнього продукту. Як показують аналітичні розрахунки (див.табл. 4.2.2.), прогноз видатків зведеного бюджету саме за функціональним призначенням дозволяє чіткіше спланувати величину податкових надходжень до зведеного бюджету України.

Таблиця 4.2.2. Прогноз видатків зведеного бюджету за функціональним призначенням.*

Показники	Млн. гривень			У відсотках до ВВП		
	2007	2008	2010	2007	2008	2010
Усього видатків	13000	152000	200000	27,27	27,79	28,81
Загальнодержавні функції	10440,49	8228,36	19147,4	2,44	2,47	2,51
Оборона	9422,76	15950,89	26577,25	1,78	1,79	1,8
Громадський порядок, безпека та судова Влада	9863,06	12664,11	17705,19	1,93	2	2,11
Економічна діяльність	34183,05	45472,84	46947,52	4,67	4,65	4,64
Охорона навколишнього середовища	2890,21	3102,8	11507,24	0,29	0,33	0,41
Житлово-комунальне господарство	2908,98	3133,41	12504,68	0,63	0,64	0,69
Охорона здоров'я	23109,1	31297,58	43042,98	3,33	3,39	3,57
Духовний та фізичний розвиток	5057,27	8469,14	13523,81	0,68	0,74	0,97
Освіта	26030,9	27915,57	90445,55	5,27	5,38	5,6
Соціальний захист та соціальне забезпечення	44517,07	46371,1	48575,56	4,77	4,93	5,1
Обслуговування державного боргу	8517,81	11920,35	15170,44	1,48	1,47	1,41

* Складено автором самостійно за даними Держказначейства України

Таким чином, прогнозування управлінських рішень у сфері оподаткування найбільш тісно 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'єкту, який планується. Для планових розробок використовується найбільш раціональний варіант прогнозу.

Обчислення бази оподаткування та прогнозування податкових надходжень здійснюється на підставі:

- основних напрямків економічного і соціального розвитку території;
- облікових даних про кількість платників з кожного виду доходів, суми нарахованих платежів з урахуванням 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 і 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 в залежності 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 розв'язання 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 і критерії, виявити важливі фактори і взаємозв'язок між ними, вибрати найкращі альтернативи.

Названі вище методи дослідження й планування не вичерпують відомі науці методи, а їх більше сорока. Усі ці методи так чи інакше використовують спеціальні програмні засоби. Комп'ютеризація податкових досліджень дозволяє орієнтуватися у виборі оподатковуваної 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 й 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 початково 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 діяльності державної податкової служби. Позитивні результати, досягнуті при використанні інформаційно-логічних моделей автоматизації компонентів податкових служб.

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.

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 і демократичних основ державності по-новому порушує питання про принципи формування бюджетів усіх рівнів. Отже, новими повинні бути і 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.

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 й 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 урахуванням прогнозних індексів цін. Але для визначення оптимальних планових показників слід враховувати 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 передує 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-регресивні 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 03.04.1997, 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.

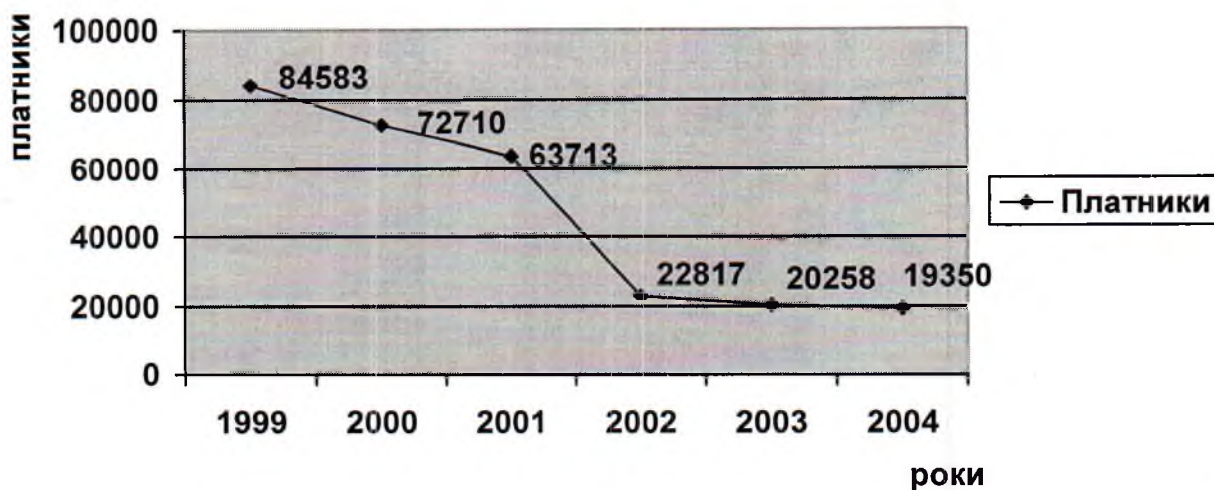


Рис. 4.2.2 Динаміка кількості збиткових підприємств за 1999–2002 рр.²³¹

Порівняно з 1999 р. кількість платників, які мають від'ємне значення об'єкта оподаткування (збитки) на 01.12.2002 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 (збитків), що враховувалася у зменшення прибутку протягом останніх трьох років, постійно збільшується і зросла 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 термінів 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

²³¹ Скадено за даними ДПАУ

непогашеною 25-30 відсотків суми реструктуризованої заборгованості, що збільшує недоїмку. Тобто, до поточних податкових зобов'язань додаються реструктуризовані й 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 законослухняні платники податків. Питання покращання фінансового стану платників податків при цьому залишаються невирішеними. 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 року № 2181-III «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» до кінця 2001 року з платників-боржників було списано податкового боргу в сумі 14 879 мільйонів гривень, 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 проміжок 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 не реалістичність 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 дохідної 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 політики є відсутність комплексного аналізу і прогнозування податкових надходжень. Передусім, для формування короткострокових і довгострокових прогнозів надходжень податків за видами та рівнями 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.

Фіскальною наукою і практикою вироблено три найбільш поширені методи податкового прогнозування. Найпростіший метод – екстраполяція сучасних тенденцій в оподаткуванні на певний майбутній період. Як показує аналіз, найбільша вада даного методу – неточність даних податкового прогнозування і наявність їх суб'єктивної залежності від непередбачуваних факторів, адже такі результати малоефективні через припущення, що доходи в майбутньому будуть такі ж самі, як у минулому, незалежно від змін бази оподаткування. Складнішим для розрахунку є метод емпіричних досліджень, або його ще називають метод апріорій, який базується на ланцюгових підстановках фактичних даних щодо податкових поступлень і планових, що розраховуються відповідно до наперед визначених середніх темпів приросту податкової бази за останні роки. Такий метод є досить цікавим в науково-теоретичному плані, але в той же час його результати бувають досить відірваними від практичної реальності.

Із розвитком фінансової математики і поширенням математичних прийомів дослідження на економіку та державні фінанси особливого

значення набувають сьогодні економічно-математичні методи податкового планування і прогнозування. В умовах транзитивної економіки, тобто для країн із перехідною економікою найбільш вдалим із методів економічно-математичного моделювання є метод прогнозування, що базується на визначенні еластичності як кількісної залежності між щорічним приростом надходжень від певних податків і розширенням їх бази. Визначивши, на основі відношення відсоткової зміни податкових надходжень до зміни податкової бази, коефіцієнт еластичності за певним податком та розрахувавши темпи зростання його бази, прогноз надходження можна вирахувати множенням темпів зростання податкової бази на коефіцієнт еластичності. Для розрахунку еластичності необхідно використати запропонований Джозефом Печманом метод статистичної регресії:[Hudder J. Use of Models in Tax Policy and Revenue Analysis: "A Great Leap Forward" // State Tax Notes.-Vol. 4 (Arlington, Virginia, May, 17.-1993).-P.1181-1185].

$$\ln R = a + b \ln Y + c \text{ DUM}$$

Де R – податкові надходження

Y – база оподаткування

ln – функція натурального логарифму

DUM – сукупність змінних, які означають зміни податкової структури

a, b, c – очікувані коефіцієнти, причому саме коефіцієнт b вказує на еластичність даного податку відносно Y.

Вітчизняна практика реалізації податкової політики, яка базується на нестабільності податкового законодавства, унеможливлює використання цієї формули розрахунку еластичності. Часті зміни податкової бази зобов'язують, за нашими міркуваннями, використовувати показники еластичності, одержані на основі використаних методів апіорій, тобто розрахованих на базі емпіричних досліджень.

Коефіцієнт еластичності податкових надходжень розраховується як відношення темпів приросту валового внутрішнього продукту як податкової бази:

$$K_R = \frac{\Delta R}{\Delta GDP}$$

де ΔR – темпи приросту податкових надходжень

ΔGDP – темпи приросту валового внутрішнього продукту як податкової бази.

Використавши метод апріорій, за ознакою коефіцієнта еластичності нами пропонується згрупувати всі податки і податкові платежі у три групи.

1. $K_R < 1$ – прямі податки, у розрахунок яких закладаються пропорційні підходи до визначення ставки податку, а також використання неоподатковуваного мінімуму.

2. $K_R = 1$ – податки на споживання, зокрема податок на додану вартість і акцизний збір (базуються на стабільності споживання в порівнянні із отриманих доходів чи процесом нагромадження капіталу).

3. $K_R > 1$ – податки, у розрахунок яких закладаються прогресивні шкали для визначення конкретної ставки податку.

Поєднання методів економічного моделювання і методів емпіричного досвіду (зокрема, дослідження динамічних рядів минулого) окреслило можливості врахування впливу еластичності на співвідношення запрограмованих податкових показників і показників валового внутрішнього продукту. Цей науковий постулат можна виразити формулою:

$$\frac{R}{GDP} = \frac{R_0}{GDP_0} \times \left(\frac{GDP}{GDP_0} \right)^{t-1},$$

де R – податкові надходження

GDP – валовий внутрішній продукт.

Оптимальне поєднання методів емпіричного досвіду і методу визначення еластичності – це саме те, що потрібно для запровадження в Україні ефективного прогнозування і планування податкових надходжень.

Адже сукупність цих методів нівелює вплив нестабільності податкової політики на податкове прогнозування і планування.

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 і комплексності ;
- збалансованості і узгодженості;
- науково-методологічній обґрунтованості та практичній направленості;
- варіантності, яка б ґрунтувалася на формуванні та розрахунку річних гіпотетичних сценаріїв розвитку, виходячи із соціально-економічної ситуації та 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 складової податкового менеджменту.

Податкове регулювання – це один з найбільш мобільних 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 найбільш мобільних елементів податкового менеджменту, стрижень якого складає система економічних мір оперативного втручання в хід виконання податкових зобов'язань. Методи податкового регулювання є складовим елементом науково обґрунтованої 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 обґрунтованої її внутрішньої структури і, передусім, від розміру податкових ставок, градація яких являє 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 і підтримку збалансованого економічного зростання, ефективне використання ресурсів, стимулювання підприємницької діяльності.

Як не залишається незмінним середовище, в якому функціонує податковий менеджмент, так і останній не може залишатися у вигляді сталої конструкції. Податкові важелі та стимули, власне, і 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 і 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 і важлива конструкція податкових правовідносин, оскільки в ньому перехрещуються 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 являються основним елементом науково обґрунтованої податкової концепції держави. Початкова умова у виборі методів податкового регулювання повинна бути одна: імперативне втручання у 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.

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.

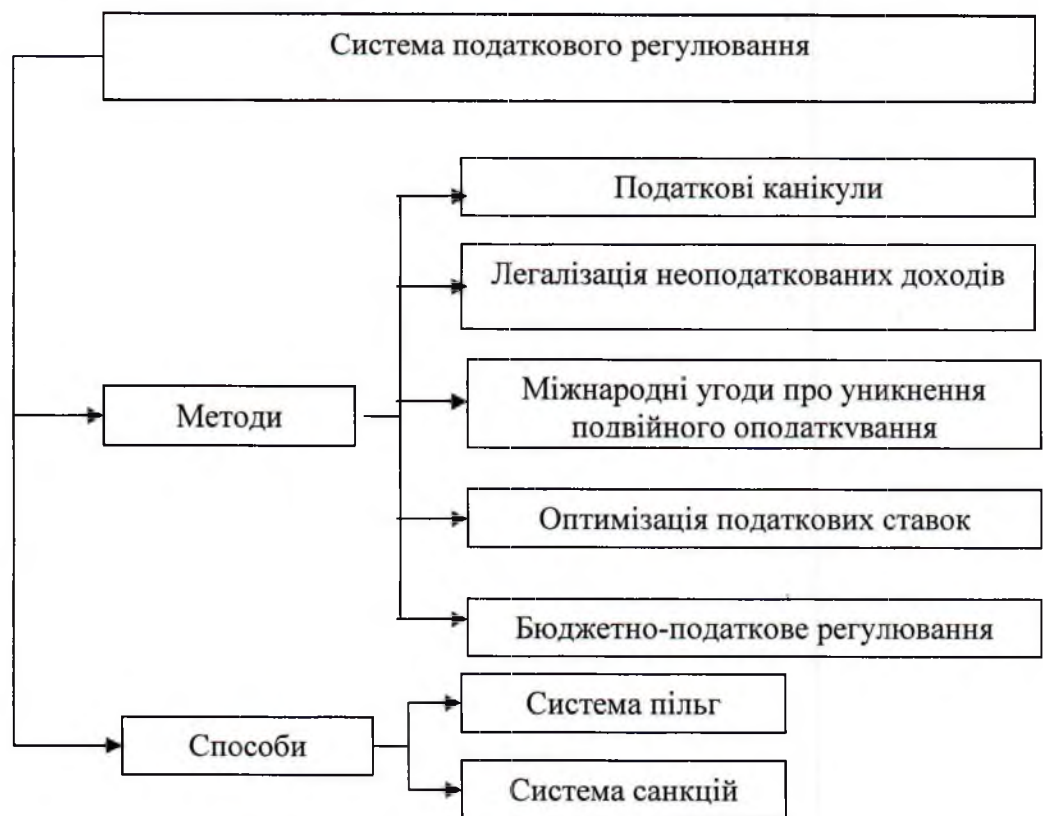


Рис. 4.3.1. Система податкового регулювання як елементу податкового менеджменту²³²

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.

²³² Крисоватий А.І., Кізима А.Я.. Податковий менеджмент: Навчальний посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 304 с.

Міжнародні угоди про уникнення подвійного оподаткування – це угоди, які укладаються між країнами з метою уникнення оподаткування одного і того ж об'єкту ідентичними або аналогічними податками.

Найбільш перспективним методом податкового регулювання вважається інвестиційний податковий кредит. Надання такого кредиту не змінює принципів основ оподаткування й у той же час дозволяє оперативно 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 можливе й у межах наявних фінансових ресурсів у бюджеті. Напрямок інвестицій, по яких надається податковий кредит (виробництво устаткування для проведення науково-дослідних, дослідно-конструкторських і дослідно-експериментальних розробок, промислові роботи і технічні інформаційні системи), слабо узгоджується з можливостями адресата даного кредиту — підприємств малого і середнього бізнесу.

У сфері податкового регулювання економіки (темпів 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, перш за все, 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 з можливостями 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 зтягує 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 й методикою обчислення 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 разом 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 та 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 зі зменшенням податків у суб'єктів підприємницької діяльності залишається більше коштів, які можуть прямо чи опосередковано (через зростання платоспроможного попиту) сприяти розвитку виробництва, а отже, і збільшенню у подальшому 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. *transfero* — переносу, переміщаю. Трансферт являє собою адресну фінансову допомогу регіонам, що потребують централізованого поповнення дохідної бази. Практично це ті ж відсоткові відрахування від регулюючих доходів (податків), відмінність 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 (лобіювання інтересів в 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 у 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 по мірі розвитку і стабілізації економіки вони не повинні застосовуватись.

Залежно 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, являє 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 і формами обкладення, диференціацією ставок податків, зміною сфери їх розповсюдження податкове пільгування є одним з 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 яким 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 і 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 враховувались ні у дохідній, ні у видатковій частинах бюджету, і донедавна обсяги таких пільг були просто невідомі і 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 на загальну суму 19,7 млрд.грн., при зібраних доходах 23,5 млрд.грн. З 1998 року тенденція ще більш 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 кожную 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 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 відсотка 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)²³³

Вид податку	2001	2002	2003	2004
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 таблиці 4.3.1.

²³³ Розроблено автором за даними ДПАУ.

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 I півріччі 2000 року. З 1997 року по I 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 відсотки.

Співвідношення чисельності пільговиків до загальної кількості платників податків та сум одержаних пільг до сум фактичних надходжень свідчать про нерівномірне користування пільгами. Наприклад, з ПДВ пільгами користувались 12 відсотків зареєстрованих платників податку, але обсяг пільг майже у 6 разів перевищує суми фактичних надходжень з ПДВ; з акцизного збору такі співвідношення склали 11,9 відсотка та 90,1 відсотка; з податку на прибуток – 5 та 75,8 відсотка; з плати за землю – 13,3 відсотка та 94,2 відсотка. Найвагомішими 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. Між тим 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.

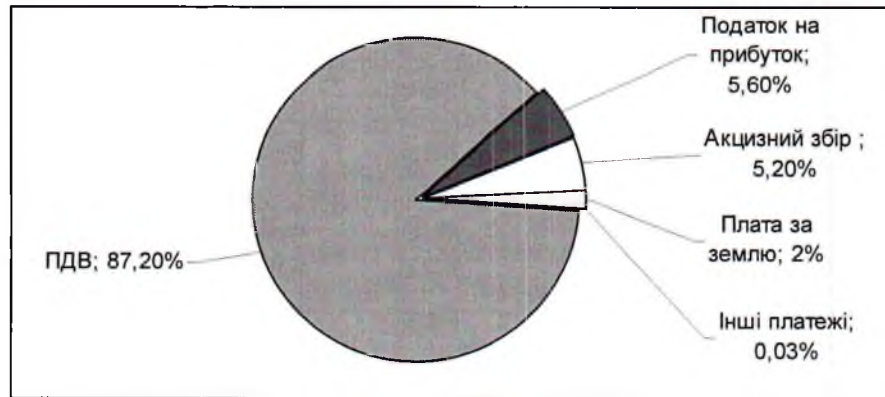


Рис. 4.3.2 Структура наданих податкових пільг в Україні у 2004 році²³⁴

Тоді як 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 самий 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 лобіюванням 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

²³⁴ Розроблено автором за даними ДПАУ.

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 з 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.

В Україні частка пільг з податку на прибуток складає у 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 з 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 зазначених 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 сьогоденнішніх 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%.

Протягом останніх років в Україні зростає сума пільг з акцизного збору – у загальній сумі пільг вона складає 5,2%, або 2944,2 млн.грн.

При сплаті акцизного збору (в порівнянні 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 прослідковується 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 за плату за землю – 2,5 відсотка від загальної суми пільг у I півріччі 2000 року і 2,7 відсотка, відповідно, у I півріччі 1999 року. У 2002 році відсоток склав 2,2%, або 1252,6 млн.грн.

За іншими податками, зборами і платежами (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 і 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.

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 конкурентоздатної продукції, модернізації технологічних процесів, що зміцнює основи малого й середнього виробничого бізнесу

4.4 ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ – ПІДСИСТЕМА ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ І ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

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 і 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 з виконання 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, методики обчислення та сплати податків згідно з прийнятими актами законодавства з питань оподаткування, щодо виявлення відхилень, допущених в ході виконання податкових правил та визначення впливу наслідків порушень на податкові зобов'язання.

Органами державної податкової служби за 2005 рік перевірено 330479 підприємств, установ, організацій та 223289 фізичних осіб – платників податків, що становить відповідно 52,1 та 12,6 відсотки від загальної чисельності зареєстрованих платників, які сплачували податки у зазначений період. Порушення податкового законодавства виявлено у 314474 юридичних осіб та 198313 фізичних осіб – платників податків, що склало відповідно 95,2 та 88,8 відсотка від загальної кількості. Станом на 1.01.2006 року за результатами контрольної роботи в цілому по Україні донараховано 7533,0 млн. грн., у тому числі за актами документальних перевірок – 6720,0 млн.грн., пені за несвоєчасну сплату – 813,0 млн.грн. Поряд із цим мають місце скасування та зменшення сум донарахованих податків і податкових платежів. За 2005 рік вони склали 1405,6 млн. грн.

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 і 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 05.02.98р. зі змінами та доповненнями) основним завданням органів податкової служби в Україні є здійснення контролю за дотриманням платниками податків податкового законодавства, за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів).

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 та 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 18.02.97 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 таблиці 4.4.1.

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
		2004 рік		2004 рік	2003 рік	Різниця у %	2004 рік	2003 рік	Різниця у %	2003
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

* Складено за даними Державної податкової адміністрації

При розгляді питання щодо застосування до платників фінансових санкцій та адміністративних штрафів необхідно пам'ятати, що до 01.04.2001р. відповідальність визначалась пунктами 7 та 11 ст. 11 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» від 05.02.98 р. №83/98-ВР (зі змінами та доповненнями) та окремими законами України, декретами Кабінету Міністрів з питань оподаткування.

Із набранням чинності Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 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 06.07.95 р. № 265/95-ВР (зі змінами та доповненнями) та Законом України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» від 23.03.96 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 28.06.99 р. №746/99).

Велике значення для платників податків та державних податкових органів мали Указ Президента України «Про деякі заходи дерегулювання підприємницької діяльності» від 23.07.98 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 21.01.99 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 а у сфері податкового контролю виглядає наступним чином (рис. 4.4.1.).

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.

Одна з головних вимог до податкового контролю впливає із класичних принципів оподаткування: контроль повинен приносити значно

більше коштів, ніж було затрачено на його проведення, і не спричинювати додаткового навантаження на платника податку. Зміни в стратегії планування контрольно-перевірної роботи та перехід до перевірок великих платників податків сприяли зменшенню податкового тиску на платників податків середнього та малого бізнесу. Так, якщо в 2003 році до перевірок планувалося 62 % від зареєстрованих платників податків, то в 2004 та 2005 роках – 53 %.

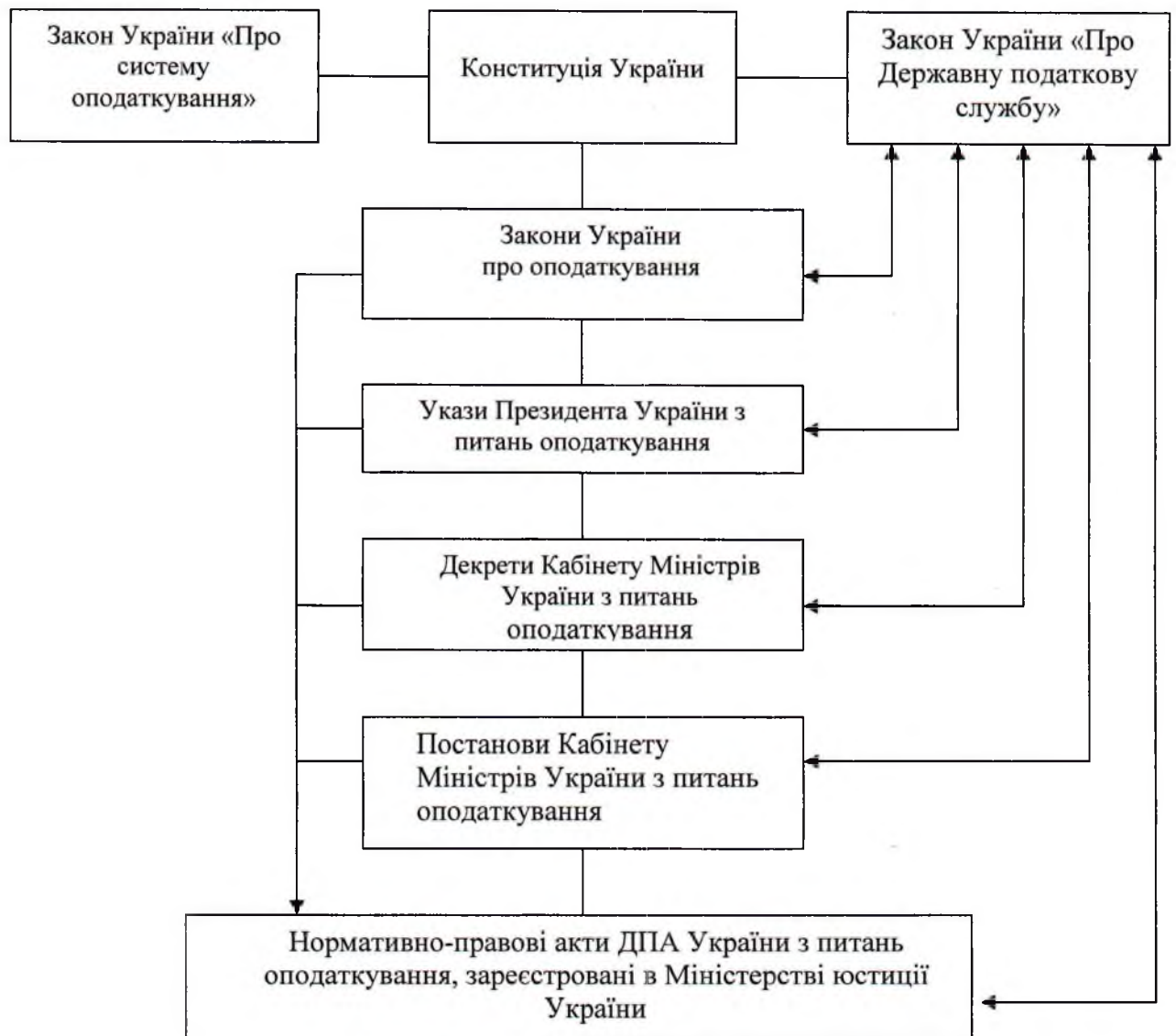


Рис.4.4.1. Ієрархія податкового законодавства України в сфері податкового контролю²³⁵

²³⁵ Крисоватий А.І., Кізима А.Я.. Податковий менеджмент: Навчальний посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 304 с.

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, реєстри 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 й 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. 4.4.2.

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, за місцем проведення та обсягом документації, що перевіряється, перевірки поділяються на камеральні і документальні.

Камеральні перевірки (кабінетний аудит) – це перевірки, які проводяться фахівцями галузевих відділів оподаткування у приміщенні податкового органу, і зміст яких заключається у встановленні правильності обрахування сум податків, заповненні відповідних форм і перевірці їх взаємозв'язку.

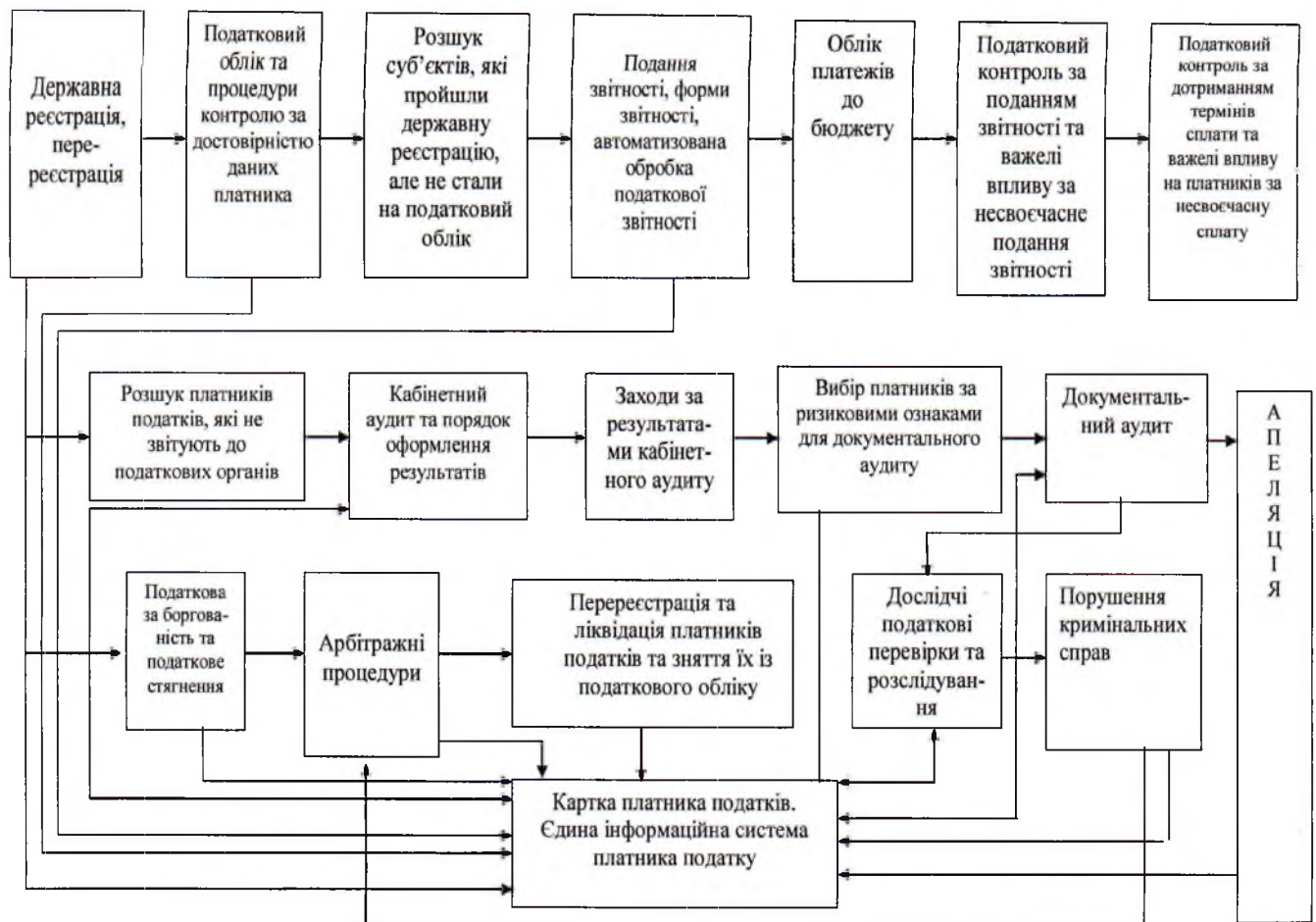


Рис. 4.4.2. Основні об'єкти, етапи та процедури контролю за платниками податків²³⁶

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 і поєднання теоретичного досвіду з практичною діяльністю суб'єкта господарювання.

²³⁶ А.І. Крисоватий, А.Я. Кізіма. Податковий менеджмент: Навчальний посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 304 с.

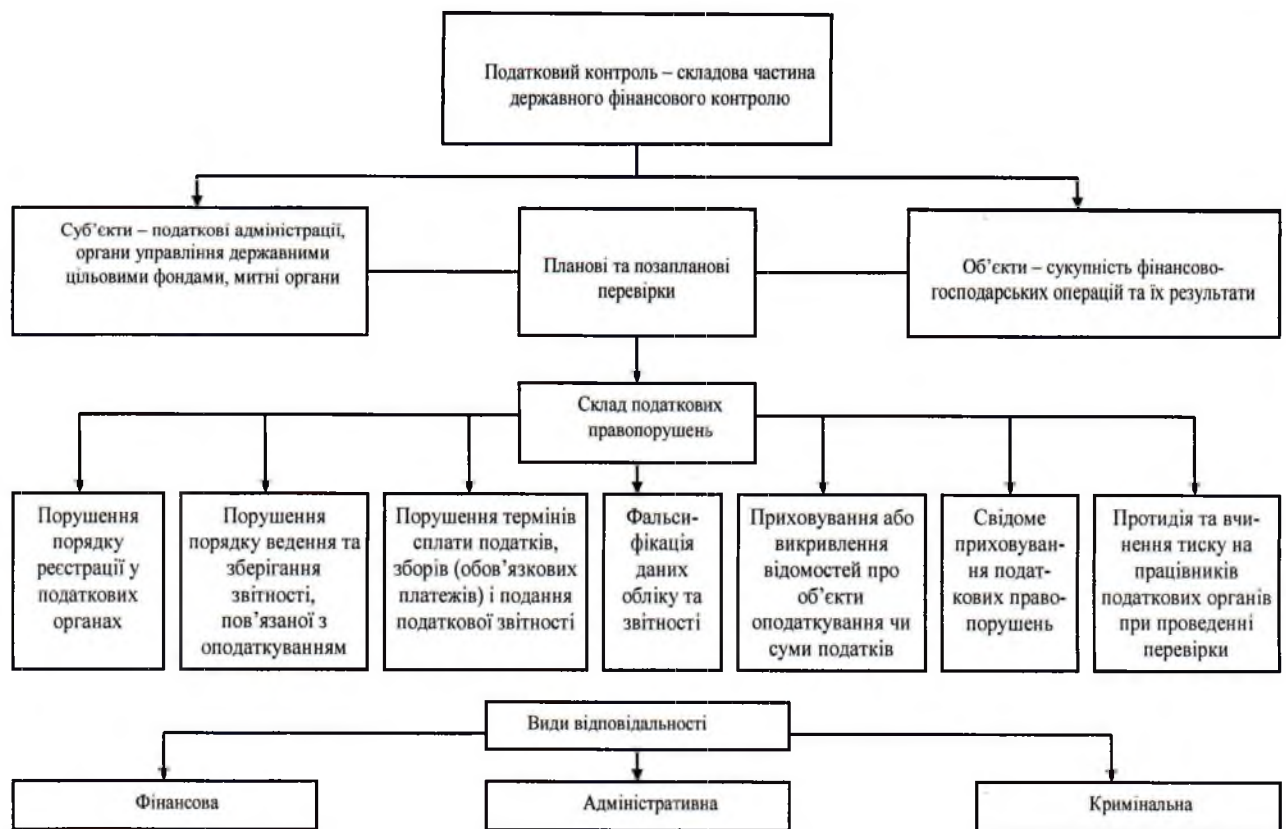


Рис. 4.4.3. Податковий контроль – складова частина державного фінансового контролю²³⁷

Відповідно до пункту 1 статті 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

²³⁷ Крисоватий А.І., Кізима А.Я.. Податковий менеджмент: Навчальний посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 304 с.

підприємницької діяльності, спеціальних дозволів (ліцензій, патентів і т. д.) на її здійснення, а також одержувати від посадових осіб і громадян у письмовій формі пояснення, довідки і відомості з питань, що виникають при перевірках; при проведенні перевірок з питань оподаткування; перевіряти у посадових осіб, громадян документи, що засвідчують особу; 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.

Документальна перевірка суб'єктів підприємницької діяльності з питань дотримання податкового і валютного законодавства проводиться відповідно до затвердженого Національного плану проведення документальних перевірок.

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. Так, у 2005 році у результаті проведеної роботи підрозділами податкової міліції викрито 6029 злочинів у сфері оподаткування, у тому числі 2031 – по ухиленню від сплати податків. На розгляд судів направлено 2471 кримінальну справу, підвладну податковій міліції, у тому числі 1039 – про ухилення від сплати податків. За вчинення цих злочинів до кримінальної відповідальності притягнуто 2571 особу.

Проведення інших позапланових перевірок здійснюється з дозволу вищого податкового органу. Доручення на позапланову перевірку обов'язково підписує керівник відповідного податкового органу у 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 в встановлений термін документів обов'язкової звітності.

3. Виявлена недостовірність даних, що містяться в 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.

Найголовніше при здійсненні контрольно-перевірної 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.

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 умови:

- ненадання документів, що підтверджують повноваження посадової особи наглядово-контролюючого органу;
- відмови посадової особи розписатися в Журналі обліку після надання передбачених ним документів і даних. У такій ситуації той, кого перевіряють, зобов'язаний у триденний строк 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 21.12.2000 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 та фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності.

Оперативний контроль за виконанням Законів України від 23.03.96 р. «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності», від 15.09.95 р. «Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби», 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 та 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 у 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 акту перевірки письмово оформити свою незгоду з результатами оперативної перевірки і подати

відповідні обгрунтовані зауваження (роз'яснення) у письмовій формі, щодо яких повинні бути зазначенні 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 прийшли 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.

На шляху становлення ефективної податкової системи, реформування та модернізація податкової служби має важливе значення. Концепція модернізації та реформування повинна враховувати не тільки 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 комп'ютерної техніки. Вони спрямовані на систематичне та ефективне використання внутрішньої та зовнішньої інформації для планування перевірок і більш якісного виконання функцій аудиту, а, отже, й на ефективну боротьбу з ухиленнями від сплати податків, на ліквідацію тіньової економіки.

Завдяки концентруванню зусиль на виявлення найбільш імовірних порушників податкового законодавства вже на доперевірному етапі кількість комплексних документальних перевірок порівняно з 1997 р. за 2002 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 і 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 та судової практики.

За рахунок розширення інформаційного забезпечення податкового контролю надається можливість можливість автоматизувати процес оподаткування, ефективніше використовувати наявні людські ресурси, співставляти 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 України 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 напрямку 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 і управління цими процесами із використанням інформаційних технологій, ефективного 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 із платниками податків з метою впровадження і пропаганди добровільної сплати податків. Для цього на даний час велика увага приділяється роботі відділів 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 бюджети. А метою якісного контролю повинне бути встановлення прозорих, підзвітних та неупереджених зв'язків між органами державної податкової служби та суспільством, запровадження в практику роботи партнерських відносин з платниками податків, так як 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 й 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 і контролюючими органами.

Другим видом відносин є взаємодія платників податків і контролюючих органів. Ще ці відносини носять назву «корпоративний податковий менеджмент». Основою цих відносин виступає оптимізація

податкових платежів, а щодо етики цих відносин, то вона ототожнюється з етикою бізнесу.

А в загальному, етична сторона податкового менеджменту спирається на два поняття: податкова дисципліна і 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.

Висновки до розділу 4

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».

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.

Таким чином, у нашому розумінні податковий менеджмент – це система методів, форм і прийомів організації економічних відносин для оптимізації оподаткування, а його макрорівнева 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 фактору і аргументуються мотивацією діяльності.

На відміну від податкового менеджменту, податкове адміністрування здебільшого розглядають з практичної точки зору. Причому для наявних небагатьох теоретичних узагальнень цієї форми реалізації податкової політики не є характерним значне розшарування антагоністичних думок.

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.

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 правомірним, 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.

Поєднання методів економічного моделювання і методів емпіричного досвіду окреслило можливості врахування впливу еластичності на співвідношення запрограмованих податкових показників і показників валового внутрішнього продукту. Цей науковий постулат можна виразити формулою:

$$\frac{R}{GDP} = \frac{R_0}{GDP_0} \times \left(\frac{GDP}{GDP_0} \right)^{\epsilon-1},$$

де R – податкові надходження;

GDP – валовий внутрішній продукт.

Оптимальне поєднання методів емпіричного досвіду і методу визначення еластичності – це саме те, що потрібно для запровадження в Україні ефективного прогнозування і планування податкових надходжень. Адже сукупність цих методів нівелює вплив нестабільності податкової політики на податкове прогнозування і планування.

Оптимальне податкове регулювання – один з найбільш мобільних елементів податкового менеджменту, стрижень якого складає система економічних мір оперативного втручання в хід виконання податкових зобов'язань. Методи податкового регулювання є складовим елементом науково обґрунтованої 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 обґрунтованої її внутрішньої структури і, передусім, від розміру податкових ставок, градація яких являє собою важливу частину системи податкового регулювання.

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.

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.

На шляху становлення ефективної податкової системи реформування та модернізація податкової служби має важливе значення. Концепція модернізації та реформування повинна враховувати не тільки досвід попередніх років розвитку податкової служби, але й практику податкових органів в інших країнах світу.

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.

Щодо етичного аспекту податкового менеджменту, то тут основну увагу слід приділяти двом видам відносин, які водночас 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 і контролюючими органами.

Другим видом відносин є взаємодія платників податків і контролюючих органів. Ще ці відносини 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 і податкова культура, від

стану розвитку яких залежить етика взаємовідносин державної податкової служби та суб'єктів господарювання, а в кінцевому випадку – і вся ефективність державного податкового менеджменту.

Основні результати дослідження опубліковані у наукових працях автора [112, 115, 116, 122, 123, 124].

РОЗДІЛ 5. СТРАТЕГІЯ ПОДАТКОВИХ РЕФОРМ І ТРАНСФОРМАЦІЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ

5.1 УНІФІКАЦІЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ В КОНТЕКСТІ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ІНТЕГРАЦІЇ

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 Коненгагівському самміті Європейської Ради у червні 1993 року, 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. І 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 сектору. 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 податкоплатників вимагає відповідного визначення методологічних і методичних основ регулювання оподаткування. Податкова інфраструктура, будучи функціональним елементом і 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 висувуються 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 року в Україні розпочався процес адаптації. Враховуючи політичні зміни на теренах України, які пройшли у 2004–2005 роках, 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 року, 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. Іващук, 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 регулювання соціально-економічних відносин, або (і) максимально спрощеним формам оподаткування.

Так, з метою стимулювання підприємницької ініціативи, детінізації 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 надходжень²³⁸. Викорінення практики тіньового бізнесу є також завданням далеко не простим і вимагає, крім запровадження економічних заходів, прийняття вольових політичних рішень

²³⁸ 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 самих обсягах раніше пільговану фінансово-господарську діяльність?

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 новацій 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 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 оцінки²³⁹. 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 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

²³⁹ 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.

переорієнтації європейської практики справляння податків з фізичних осіб від спільного до індивідуального оподаткування, спостерігається зменшення прогресивності податкових шкал.

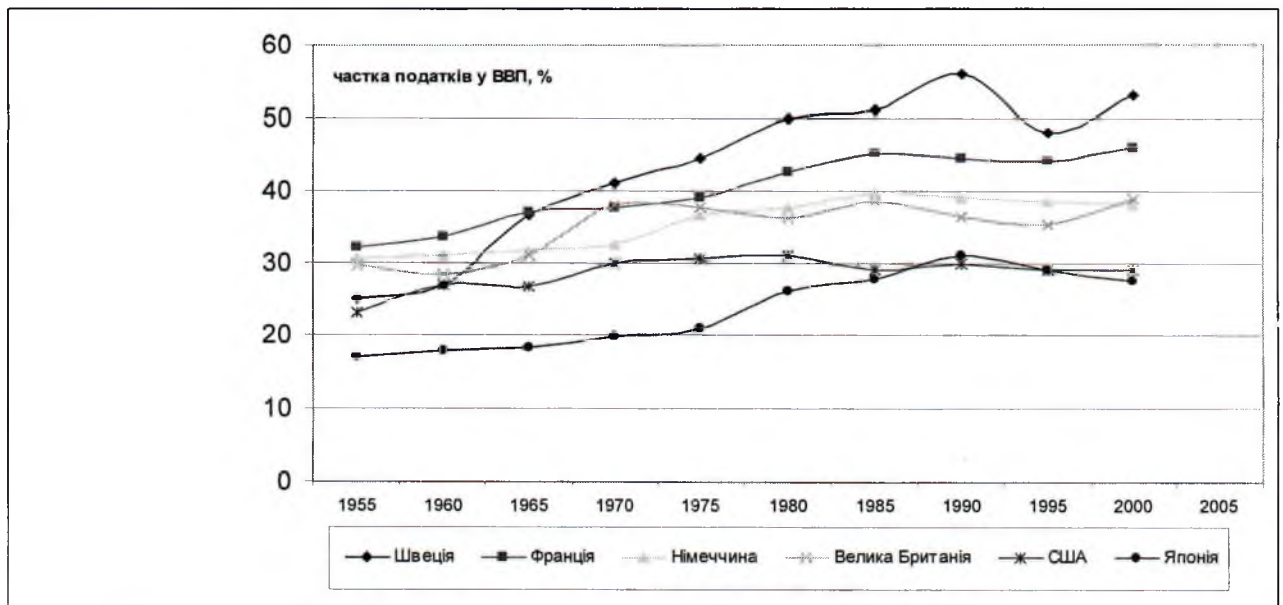


Рис. 5.1.1. Динаміка питомої ваги податків і податкових платежів у ВВП окремих країн із розвинутою ринковою економікою²⁴⁰

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 літературі²⁴¹.

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 суверенітетів. Цілі, заради яких об'єдналися ці країни, зводяться до

²⁴⁰ Побудовано за даними Держказначейства та Державної податкової адміністрації України.

²⁴¹ Див., наприклад, [2; 3; 4; 5; 6; 7].

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 Європейського союзу.

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. Великий вплив на них має концепція Зведеної податкової політики 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 найвищого у світі рівня податкового навантаження на економіку. Причому це не вступає в суперечність з інтересами громадян-виборців, оскільки за допомогою перерозподіленних шляхом оподаткування фінансових ресурсів фінансуються заходи в рамках активного сприяння підвищенню суспільного добробуту. Переважання у податковій структурі індивідуального прибуткового та непрямих по-

датків (див. табл. 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.

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 збільшуване 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 процесів, 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 праці²⁴². Тобто формування податкової політики відбувається на основі визначального принципу забезпечення активного розвитку економіки шляхом збалансування інтересів усіх учасників ринкових відносин.

Таблиця 5.1.1. Структура податкових надходжень окремих європейських країн у 1975–1998 рр., у % до загальної суми централізованих державних доходів²⁴³

Податкова структура	Країни											
	Швеція			Франція			Німеччина			Великобританія		
	1975	1990	1998	1975	1990	1998	1975	1990	1998	1975	1990	1998
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

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

²⁴² Никитин С., Глазова Е., Степанова М. Социальные налоги: опыт Запада // Мировая экономика и международные отношения. – 2003. – № 5. – С. 12–19.

²⁴³ Львовчикін С. В. Макроекономічна стабілізація в Україні у контексті економічного зростання. – К.: Науково-видавничий центр «Наша культура і наука», 2003. – С. 203–204.

політикою видатків бюджету, в тому числі й щодо фінансування розвитку державного сектору 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. І 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, гармонізація регулювання податкових відносин у рамках ЄС і надалі відбуватиметься еволюційним шляхом, за допомогою поетапного встановлення нових вимог до податкових систем країн-учасниць²⁴⁴.

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 розвинутих 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.

²⁴⁴ Це дещо спрощує завдання вироблення стратегії інтеграції до євроспільноти для країн-претендентів.

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 подальшому скасуванні вже 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 поетапна 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 зростання²⁴⁵. Значні деформації всіх 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 із передумов вступу до Євросоюзу на правах рівноправної участі у розподілі вигод від інтеграції. Разом із тим внаслідок допущених раніше прорахунків у стратегії трансформацій і пов'язаних з цим негативними наслідками функціонування економіки у наш час, 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 і тактичні цілі соціально-економічного розвитку», поєднувати репресивні заходи із заохоченням підприємницької діяльності та передбачати запровадження змін переважно еволюційного характеру. А 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 сектору за певної величини податкового навантаження. У зв'язку з тим, що зроблені нами висновки про необхідність встановлення широких меж втручання

²⁴⁵ При цьому наявне пожвавлення економічного розвитку не можна пов'язати з позитивним впливом змін в оподаткуванні.

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 максимально 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 відповідно²⁴⁶) 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 сектору можливо лише після створення максимально доцільних сприятливих умов господарювання в межах реальної економіки та реформування політики видатків держави²⁴⁷. 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,

²⁴⁶ Scheider F., Enste D. *Shadow Economies Around the World: Size, Causes, and Consequences*. – Wash., 2000.

²⁴⁷ 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.

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 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 практики²⁴⁸, основні надходження акцизного збору забезпечуються за рахунок споживання алкогольної і тютюнової продукції.

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 Україні нині, всупереч побажанням євроспільноти, 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. Вживання 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

²⁴⁸ При цьому варто згадати, що керівними органами Євросоюзу поки що тільки рекомендується (!) обмежувати перелік підакцизних товарів, крім алкогольної і тютюнової продукції, бензином та іншими нафтопродуктами.

змогу забезпечити зростання потенціалу фіску 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 неадекватної умовам сучасного економічного середовища прогресивної шкали єдиною ставкою індивідуального прибуткового податку легалізувати тіньові доходи населення. Високі ставки відрахувань 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 праці²⁴⁹.

²⁴⁹ Васильева А., Гурвич Е., Субботин В. Экономический анализ налоговой реформы // Вопросы экономики. – 2003. – № 6. – С. 38–60.

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 імпортованих 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, 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.²⁵⁰.

На наш погляд, від властивої податковим системам розвинутих ринкових економік прогресивності індивідуального прибуткового оподаткування не варто було відмовлятися повністю²⁵¹.

Із поступовим підвищенням рівня суспільного добробуту і подоланням неспроможності державних інституцій адекватно контролювати перерозподільні відносини значення диференційованого підходу до оподаткування різних соціальних груп постійно зростатиме. Тому принесені в жертву домінантам спрощення адміністрування принципи справедливості побудови податкової системи, не маючи перспектив подолати наявні

²⁵⁰ Оприлюднення звіту про виконання Державного Бюджету за 2004 рік // www.minfin.gov.ua.

²⁵¹ 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%.

негативні тенденції у розвитку економіки нині, виступатимуть стримувальним фактором перетворень у майбутньому.

Разом із 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 дискусій²⁵².

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 і напрями економічної діяльності²⁵³.

Характерною ознакою розвитку економіки України є наявність багатьох суб'єктів господарювання, що неефективно функціонують, у виробничих процесах яких використовується морально застаріле та фізично зношене

²⁵² Див., наприклад, [14; 15].

²⁵³ 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.

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 сектору. Не викликає 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 недієздатності механізмів податкового стимулювання пріоритетних сфер підприємництва та деформацій функціонування інституту представницької демократії, які унеможлиблюють 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 придатку Європи, а функціонування численних вільних еконо-

мічних 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 виробництв²⁵⁴, доцільність виваженого підбору 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 та дотування, не спроможне 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 небагатьох позитивних моментів сучасної трансформації оподаткування в Україні, особливо якщо зважити на зростання надходжень податку з 13,1 млрд. грн. у 2003р. до

²⁵⁴ Так, наприклад, у країнах ЄС широкого розповсюдження набуло використання прискореної амортизації, стимулювання інвестицій у технології екологічного типу, зменшення величини оподатковуваного прибутку на суму витрат на придбання патентів і ліцензій, а також інвестиційного кредиту.

16 млрд. грн. (на 22,14% більше) у 2004 р.²⁵⁵. Проте неможливо не відзначити, що без коригування податкової політики на основі наведених вище рекомендацій удосконалення адміністрування 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. Однак 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, із подальшою демократизацією економічної організації суспільства, роль місцевих податків і зборів має трансформуватися вже у напрямку забезпечення фінансової незалежності органів місцевого самоврядування 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 рівні²⁵⁶.

Внаслідок відсутності національних традицій справляння податку на майно він ніколи не відіграватиме в Україні вагомий фінансовий ролі. Більше того, його запровадження нині наштовхується на проблему недостатньої бази

²⁵⁵ Оприлюднення звіту про виконання Державного Бюджету за 2004 рік // www.minfin.gov.ua.

²⁵⁶ Юрій С. Фінансова парадигма місцевого самоврядування // Світ фінансів. – 2004. – Випуск 1. – С. 6–14.

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 сектору. 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 із 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 існує²⁵⁷. Перспективним з позицій

²⁵⁷ 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

спрощення адміністрування можна вважати запровадження єдиного соціального податку.

Податкове стимулювання малого бізнесу набуло неабиякого поширення у світі завдяки здатності розширення сектору 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 бізнесу²⁵⁸.

Усі трансформації податкової сфери необхідно на належному рівні закріпити законодавчо. При цьому, якщо рівень розвитку суспільно-політичних і соціально-економічних відносин дає змогу деяким європейсь-

²⁵⁸ Квасовський О. Концептуальні засади оптимізації спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва в Україні // Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації: Збірник тез доповідей за матеріалами Другої міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених (24–25 лютого 2005 року). – Тернопіль: Економічна думка, 2005. – С. 79–82.

ким 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 визначених проблемами практичної реалізації в умовах сучасного економіко-інституційного середовища доопрацювань. Разом із тим правове регламентування податкових відносин має не виходити за межі цивілізованих форм і сприяти гармонізації взаємовідносин фіску і податкоплатників.

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 усіх 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'єктивно 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 до соціально-економічних та суспільно-політичних умов 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 зростання²⁵⁹, інші, 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 ринку²⁶⁰. 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. Більше того, як кейнсіанські, так і ліберальні концепції макроекономічного регулювання були до певної міри вдало апробовані практикою і тепер почергово використовуються урядами високорозвинених країн в залежності від того, яке завдання перед ними ставиться: подолання циклічного спаду або боротьба з інфляційними наслідками неефективної державної активності. Такі реалії навіть приводять окремих науковців до висновків про

²⁵⁹ 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.

²⁶⁰ *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 20th Century. A Global Perspective. Cambridge University Press, 2000.

незалежність економічного зростання від розмірів державного сектору економіки (бюджетного перерозподілу ВВП)²⁶¹.

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 транзитивною економікою, 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. Ілларіонова та Н. Пивоварової²⁶², що через низку необґрунтованих теоретичних узагальнень і методологічних неточностей було піддано жорсткій критиці²⁶³. 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 урахуванням відносної оптимальності бюджетної політики для країн із розвинутою ринковою економікою, проте не по відношенню до країн з економікою транзитивною, видатки яких

²⁶¹ Див., наприклад, *Sala-i-Martin X.* 15 Years of New Growth Economics: What Have We Learnt? Columbia University Discussion Paper No 0102-47, 2002.

²⁶² *Илларіонов А., Пивоварова Н.* Размеры государства и экономический рост // Вопросы экономики. – 2002. – № 9. – С.18–45.

²⁶³ *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.

потребують не стільки радикального абсолютного скорочення²⁶⁴, 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 можливо, в тому числі 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 покращення добробуту нації, оскільки поглиблення соціальної диференціації суспільства аж ніяк не може чинити позитивного впливу на динаміку ВВП²⁶⁵. 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 й т.п. 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 середньоєвропейського рівні.

Економічному зростанню можна також сприяти, закладаючи у бюджет капітальні вкладення у розвиток виробництва. Незважаючи на дію закону Вагнера²⁶⁶, згідно з яким видатки держави зростають швидшими темпами, ніж ВВП, загрожуючи крахом бюджетній системі, потреба фінансового стимулювання економічного зростання державою є очевидною. Так, у

²⁶⁴ Авторами було запропоновано зменшити частку видатків держави до рівня 18 – 21 % ВВП.

²⁶⁵ Barro R.J. Inequality and Growth in Panel of Countries. 1999. www.harvard.edu; Шевяков А. Социальное неравенство, бедность и экономический рост // Общество и экономика. – 2005. – № 3.

²⁶⁶ Луніна І. Політичні та економічні фактори зміни рівня державних видатків // Економіка України. – 2004. – №6.

країнах ЄС пожвавлення 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 сектору 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 скажемо навіть більше – 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 прослідковуються функціональні причинно-наслідкові зв'язки.

Доходи бюджету, відповідно до принципу визначальної бази, повинні визначатися заданою величиною видатків, а не навпаки²⁶⁷. У випадку нецільності встановлення необхідного для фінансування державних потреб

²⁶⁷ Крисоватий А.І. Оподаткування і ринок: умови та можливості поєднання: Монографія. – Тернопіль: Видавництво Карп'юка, 2000. – С. 31.

рівня оподаткування, дефіцит бюджету покривається за рахунок державних запозичень²⁶⁸. І, як ми доведемо, 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 умови недостатності (недоцільності використання) цих джерел фінансування.

Для визначення оптимального податкового навантаження вже традиційно використовується концепція фіскальної кривої Лаффера²⁶⁹, що описує взаємозв'язки податкових надходжень та ставок оподаткування, а саме: з 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 неповноту²⁷⁰. 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

²⁶⁸ Інші шляхи наповнення бюджету ми розглядати не будемо з огляду їх фіскальної малозначущості (неподаткові надходження), поступового вичерпання (доходи від приватизації) або непопулярності використання (грошова емісія).

²⁶⁹ Барулин С.В., Бекетова О.Н. Лафферовы эффекты в экономике современной России // Финансы. – 2003. – №4; Вишневський В.П., Литницький Д.В. Оцінка можливостей зниження податкового тягаря // Фінанси України. – 2000. – №1; Папава В. Лафферов эффект с последствием // МЭиМО. – 2001. – №7.

²⁷⁰ Балацький Е. Инвариантность фискальных точек Лаффера // МЭиМО. – 2003. – №3; Балацький Е. О природе несостоятельности российской фискальной системы // Общество и экономика. – 2004. – №11–12.

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 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 обґрунтованими нами критеріями формування податкової політики у правовій державі, можуть називатись ще й точками

економічної ефективності та фіскальної достатності²⁷¹, 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 методу²⁷². Проте, як показала практика, у відповідності з аналітичними моделями 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.

Добре зарекомендувала себе при подальших прикладних розрахунках хіба що економетрична модель Є.В. Балацького²⁷³, яким було запропоновано використати виробничо-інституційну функцію виду:

$$Y = \gamma DK^{(a+bq)q} L^{(n+mq)q}, (1)$$

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); γ , a , b , n , m – параметри, статистично оцінені на основі

²⁷¹ Крисоватий А.І. Оподаткування і ринок: умови та можливості поєднання: Монографія. – Тернопіль: Видавництво Карп'юка, 2000. – С. 24 – 26.

²⁷² Балацький Е. Лафферовы эффекты и финансовые критерии экономической деятельности // МЭиМО. – 1997. – №11; Балацький Е. Точки Лаффера и их количественная оценка // МЭиМО. – 1997. – №12; Балацький 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.

²⁷³ 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. Балацький Е. Анализ влияния налоговой нагрузки на экономический рост с помощью производственно-институциональных функций // Проблемы прогнозирования. – 2003. – №2.

ретроспективних динамічних рядів. Змінні Y , K , L і q беруться за відповідні роки t .

У відповідності до виразу (1) ВВП держави є функцією праці, капіталу та податкового навантаження. Причому вплив праці і капіталу на економічне зростання, в свою чергу, залежить від податкового середовища: еластичність праці і 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:

$$T = \gamma q D K^{(a+bq)q} L^{(n+mq)q} \quad (2).$$

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 вид:

$$q^* = -\frac{1}{2} \frac{n \ln L + a \ln K}{m \ln K + b \ln K} \quad (3).$$

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:

$$q^{**} = \frac{1 \pm \sqrt{(n \ln L + a \ln K)^2 - 8(m \ln L + b \ln K) - n \ln K - a \ln K}}{4(m \ln L + b \ln K)} \quad (4).$$

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 надходжень²⁷⁴. 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 антагонізм²⁷⁵.

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^* ($T^* = q^* Y^* = \eta q^* DK^{(a+bq)q} L^{(n+mq)q}$) не перевищуватимуть суми суспільно необхідних видатків 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-

²⁷⁴ Потрібно відмітити, що такий розрахунок оптимального рівня оподаткування дозволяє визначити лише усереднене для економіки в цілому значення показника податкового навантаження. Проте, як відомо, високі темпи зростання ВВП досягаються не стільки за оптимальних загальнодержавних ставок податків, скільки за функціонування 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 Балацький Е.В., Липин В.И. Диффузионная модель динамики инновационного рынка с учетом налогового фактора // Финансовый бизнес. – 2004. – №4.

²⁷⁵ Балацький Е. О природе несостоятельности российской фискальной системы // Общество и экономика. – 2004. – №11 – 12.

друге, 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 податкам джерело наповнення бюджету. Проте і їх використання має певні обмеження. Розміщені 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 з державною

заборгованістю та шляхів підвищення ефективності міроприємств в рамках зменшення державного боргу²⁷⁶. Результуючими виразами моделей є, як правило, рівняння оцінки майбутнього боргового тягара за різних параметрів розвитку економіки. А розраховані на їх основі показники можуть співставлятись із допустимими значеннями показників боргової безпеки, що для нашого дослідження є вельми корисним з погляду виявлення можливостей розміщення нових позик. Адже сьогодні, підсумувавши все вище сказане, не важко зрозуміти, що саме показники боргової безпеки і визначають граничні межі використання боргового забезпечення у фінансуванні видатків держави.

Наведемо дещо модифіковані нами формули²⁷⁷ розрахунку основних показників відносного боргового тягара в ув'язці із 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; δ_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).

²⁷⁶ Див., наприклад, Вавилов А., Трофимов Г. Стабилизация и управление государственным долгом России // Вопросы экономики. – 1997. – №12; Балацкий 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.

²⁷⁷ Іващук О.Т., Кравчук Н.Я. Кількісні методи фінансового прогнозування боргової стратегії держави: концептуалізація, методологія, практика // Світ фінансів. – 2004. – Випуск 1.

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.

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 припущеннями – 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 і 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 визначає неефективність інвестування за рахунок залучених позик. І, як не парадоксально, об'єктивно є необхідність початкового досягнення

зростання ВВП та доходів бюджету (податкових надходжень) як шляху до розширення меж боргового забезпечення сприяння стабільному економічному зростанню²⁷⁸.

Більше того, 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 інша. Їх боргові інструменти здебільшого не відносяться до довгострокових та розміщуються під порівняно високі відсотки, а високі темпи зростання ВВП не завжди супроводжується необхідним абсолютним приростом податкових надходжень²⁷⁹. Крім того, за властивого цим економікам дефіциту інвестиційних ресурсів, залучення внутрішніх позик викликає скороченням інвестицій приватного сектору, 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 процентів (R_i) за рахунок централізованих у бюджеті доходів від подальшого функціонування такого проекту (P_i), що математично відображається виразом виду: $Z_i + R_i \leq P_i$ (8)

²⁷⁸ Зростання ВВП та доходів бюджету зменшує значення показників відносного боргового тягаря. Це відновлює довіру до боргових інструментів держави і, як наслідок, поступово починають розширюватися можливості розміщення позик на все більш сприятливих умовах.

²⁷⁹ 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.

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 строки 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 сектору економіки мультиплікуватиме пожвавлення 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 моделі²⁸⁰.

Додавши усі значення Z_i , за яких виконується умова (8), отримуємо суму економічно доцільного державного запозичення (Z). Це можна виразити рівнянням виду:

$$Z = \sum_{i=1}^n Z_i, \quad (9)$$

де n - кількість об'єктів державного капіталовкладення.

І нарешті, співставивши 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

²⁸⁰ Іващук О.Т. Кількісні методи та моделі фінансового прогнозування: Навчальний посібник. – Тернопіль: Економічна думка. – 2004. – С. 69–131.

запозиченнями дефіцитом, а економіка отримає 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 ВВП²⁸¹.

Відповідно до критерію соціальної справедливості у формуванні податкової політики в правовій державі²⁸², оподаткування вважається близьким до оптимального, якщо забезпечується висока поверненість сплачених податків у виді суспільних благ, що, по суті, визначає необхідність організації ефективного використання акумульованих державою податкових надходжень з метою сприяння економічному зростанню як основної

²⁸¹ Теоретично перерозподільні відносини вважаються ефективними. Адже саме у розпорядженні держави є чимало важелів для спрямування централізованих нею фінансових ресурсів власне у „точці” зростання ВВП, що не завжди забезпечує вільний перелив капіталу розвинених ринкових економік, не згадуючи вже про перекося 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 стільки 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.

²⁸² Крисоватий А.І. Оподаткування і ринок: умови та можливості поєднання: Монографія. – Тернопіль: Видавництво Карп'юка, 2000. – С. 26 – 28.

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' , за якого 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 Δq від q^* до q' ($\Delta q = q' - q^*$); $\Delta Y(\Delta T)$ – збільшення обсягу ВВП в результаті бюджетного перерозподілу додатково акумульованих після збільшення рівня оподаткування Δq податкових надходжень ΔT ($\Delta T = T' - T^*$).

Виконання умови (11) свідчить про доцільність встановлення податкового навантаження q на рівні необхідного для фінансування 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 рівня точки економічної ефективності q^* не варто. Відповідно акумульовані податкові надходження T становитимуть T^* .

І, нарешті, співставимо обсяги економічно доцільного податкового (T) та боргового забезпечення функціонування держави із видатками бюджету за допомогою нерівності виду:

$$T + Z \geq G \quad (12)$$

При цьому якщо умова (12) не виконується, а це можливо за 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 заключається не просто в запровадженні сприятливого для розвитку підприємництва оподаткування одночасно із максимальним наповненням бюджету, а й передбачає організацію оптимального трансформування податкових надходжень у суспільні блага у комплексі із пошуком альтернативних джерел фінансування видатків. Можливості податкового забезпечення функціонування держави співставляються із 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 та (або) розширення меж фінансової 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 пожвавлення 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 державою.

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 з соціального захисту, а, з *іншого боку*, — зниження податкового тягара 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 безперервності економічного зростання (що продовжувалося протягом восьми років), свідчать про життєздатність і ефективність даної моделі. Якщо керуватись основними 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 разові з тенденцією зростання суспільного добробуту не менш характерною тенденцією останніх десятиліть 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 рахувати 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 і 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) по відношенню до проблеми перерозподілу доходів займає рейнська модель,

заснована на ордоліберальних і соціально-ринкових підходах . У цій моделі признаються 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 грає вирішальну роль, в рейнській моделі, як писав А. Мюллер-Армак, «соціальні цілі грають 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 і забезпечення умов економічного зростання. Звичайно, така модель, як відзначають учені, розвивається не без внутрішньої напруги, яка викликана значними масштабами перерозподільчих процесів (близько 50% ВВП перерозподіляється через бюджет в «рейнських» країнах в порівнянні 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 і 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 спостерігається низький ступінь нерівності та високий рівень добробуту);
- число бідних, як мінімум, в три рази менше;
- система охорони здоров'я й освіти ефективніша і 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 само організовується. Будь-яке незначне втручання держави в економіку відсутнє, діяльність підприємців в значній мірі незалежна 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, в Швеції впродовж більш 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 і 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 — акцент 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 й 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 відповідна для умов 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:

- 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.

Теоретично, і в цьому переконує зарубіжний досвід, формування податкових систем ринкових країн в контексті підвищення ролі прямого оподаткування та відповідного зменшення непрямого є достатньо обґрунтованими. 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 покращення її фіскальної ефективності та створення

відповідних умов для економічного зростання, повинні стати не необґрунтовані заяви про зниження податкового тягара 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 сьогоденнішніх 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 з 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 пfре системну концепцію таких перетворень, в якій визначити, що повинно стимулюватися податковими пільгами, а що – шляхом прямого бюджетного фінансування; визначити цілі надання пільг та їх реальність. Необхідно обов'язково 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 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 елементу – 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,

а саму: 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 змодельовати реформи оподаткування у сфері малого бізнесу. Як і б адміністративні складові державної підтримки та податкові преференції не використовувала держава для розвитку малого бізнесу, діяльність такого сегменту бажає бути кращою. 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 з таких податків: 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 і запровадження кластерних моделей організації господарської діяльності сприятиме збільшенню робочих місць (а це одна із найболючіших проблем українського варіанту ринкової економіки) і скороченню витрат держави на фінансування безробіття. Створення додаткових робочих місць забезпечить умови для повернення українських заробітчан із-за кордону і надасть можливість реалізувати здатність до праці на теренах власної країни;
- покращення інвестиційного клімату в країні та впровадження інноваційних проектів соціально-економічного розвитку регіонів. 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 пожвавлення діяльності та конкуренції в сфері малого бізнесу покращиться якість товарів та надання послуг, адже ринок як відносно саморегулююча система витіснить низькопродуктивні та 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.»²⁸³.

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

²⁸³ Федосов В., Опарін В., Львовчиків С. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями (За наук.ред. В.Федосова. – К.: КНЕУ, 2002р.С.28-29.

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 введення податку на нерухомість фізичних осіб, повернення до прогресивного оподаткування доходів фізичних осіб та покращення 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.

Умови сьогодення диктують необхідність кардинальної зміни векторів податкової політики з чисто фіскальних на розподільчо-регулюючі. Виходячи із примату людини як основного напрямку державної діяльності, змоделюємо вплив податкової політики на забезпечення економічного зростання в країні шляхом врахування саме економічних інтересів суб'єктів господарювання, які і формують виробничо-господарський потенціал держави, і виплачують заробітну плату, забезпечуючи при цьому зайнятість населення, і створюють сукупний чистий прибуток, і сплачують законодавчо встановлені податки та податкові платежі.

Нагромадження обсягів основного капіталу загально-господарського комплексу держави в умовному періоді t визначимо з допомогою наступної рівності:

$$K_t = (1 - e_t)K_{t-1} + m_t(\Pi_t + e_t K_{t-1}), \quad (1)$$

де t – індекс планового періоду (рік); K_t – обсяг основного капіталу на кінець періоду t ; e_t – коефіцієнт щорічного вибуття основних фондів, який прирівнюється до норм амортизації; Π_t – сукупний чистий прибуток в періоді t ; m_t – коефіцієнт середньої схильності підприємств та організацій до інвестування власних фінансових ресурсів в основний капітал в періоді t .

Для розрахунку коефіцієнта m_t використаємо наступну формулу:

$$m_t = \frac{I_t}{A_t + \Pi_t}, \quad (2)$$

де I_t – розмір інвестицій, направлених в основний капітал за рахунок власних фінансових коштів у періоді t , причому має місце: $0 < m_t < 1$; A_t – обсяг амортизаційних відрахувань в періоді t .

Рівність (1) описує основний функціональний зв'язок нагромадження власного капіталу за рахунок власних фінансових ресурсів для будь-якого планового горизонту. Тобто вартісні оцінки основних засобів в цілому в державі в періоді t формуються з вартості основних засобів попереднього періоду за різницею зносу та основних виробничих потужностей, придбаних за рахунок сукупного чистого прибутку та амортизаційних відрахувань.

Далі опишемо взаємозв'язок динаміки основного капіталу та обсягів валового внутрішнього продукту з допомогою наступної однофакторної виробничої функції виду:

$$Q_t = \frac{1}{k_t} \cdot K_t, \quad (3)$$

де Q_t – валовий внутрішній продукт в періоді t ; k_t – коефіцієнт капіталомісткості чи фондомісткості в періоді t .

Розглянемо норму прибутку d_t в періоді t як частку сукупного чистого прибутку у створенні валового внутрішнього продукту, тобто опишемо її формування формулою виду:

$$d_t = \frac{\Pi_t}{Q_t}, \quad (4)$$

де d_t – норма прибутку в періоді t .

Дослідимо залежність норми прибутку від типу відтворення. Для цього необхідно розрахувати величину темпу росту валового внутрішнього продукту, а саме: $\frac{Q_t}{Q_{t-1}}$.

Враховуючи (3), отримуємо:

$$\frac{Q_t}{Q_{t-1}} = \frac{K_t}{k_t} : \frac{K_{t-1}}{k_{t-1}} = \frac{k_{t-1}}{k_t} \cdot \frac{K_t}{K_{t-1}}. \quad (5)$$

Далі для рівності (1) виконаємо такі перетворення:

$$K_t = K_{t-1} - e_t K_{t-1} + m_t \Pi_t + m_t e_t K_{t-1}. \quad (6)$$

Виразимо величину сукупного чистого прибутку Π_t через обсяг основного капіталу K_t . Із рівностей (3) та (4) отримуємо:

$$\Pi_t = d_t Q_t = \frac{d_t K_t}{k_t}. \quad (7)$$

З урахуванням (7) вираз (6) прийме вигляд:

$$K_t = [1 - e_t(1 - m_t)]K_{t-1} + \frac{m_t d_t}{k_t} K_t,$$

або

$$\left(1 - \frac{m_t d_t}{k_t}\right) K_t = [1 - e_t(1 - m_t)]K_{t-1}.$$

Тобто

$$\frac{K_t}{K_{t-1}} = \frac{1 - e_t(1 - m_t)}{1 - \frac{m_t d_t}{k_t}}. \quad (8)$$

Тоді в кінцевому результаті вираз (5) набуде вигляду:

$$\frac{Q_t}{Q_{t-1}} = \frac{k_{t-1}}{k_t} \cdot \frac{1 - e_t(1 - m_t)}{1 - \frac{m_t d_t}{k_t}} = \frac{k_{t-1}[1 - e_t(1 - m_t)]}{k_t - m_t d_t}, \quad (9)$$

тобто

$$Q_t = \frac{k_{t-1}[1 - e_t(1 - m_t)]}{k_t - m_t d_t} \cdot Q_{t-1}. \quad (10)$$

Співвідношення (10) представимо наступним чином:

$$Q_t = Q_0 \left(\frac{k_{t-1} - k_{t-1}e_t + k_{t-1}e_t m_t}{k_t - m_t d_t} \right)^t, \quad (11)$$

де Q_0 – валовий внутрішній продукт для початкового планового періоду.

Вираз (11) описує динаміку обсягів валового внутрішнього продукту з допомогою степеневої функції.

Перейдемо до кількісного аналізу варіантів норми прибутку в залежності від типу процесу відтворення.

Для простого відтворення темп приросту (ΔQ_t) валового внутрішнього продукту дорівнює нулю, тобто:

$$\Delta Q_t = \frac{Q_t - Q_{t-1}}{Q_{t-1}} = \frac{Q_t}{Q_{t-1}} - 1 = 0 \quad \text{або} \quad \frac{Q_t}{Q_{t-1}} = 1. \quad (12)$$

У даному випадку умова (9) набуде вигляду:

$$\frac{k_{t-1}[1 - e_t(1 - m_t)]}{k_t - m_t d_t} = 1. \quad (13)$$

Звідси знаходимо величину гранично допустимої норми прибутку, яка забезпечить можливість підтримки простого процесу відтворення:

$$d_t^{sp} = \frac{k_t - k_{t-1}[1 - e_t(1 - m_t)]}{m_t}. \quad (14)$$

Дослідимо взаємозв'язок норми прибутку та темпів економічного росту для випадку розширеного процесу відтворення, тобто коли $\Delta Q_t > 0$.

У такому випадку умова (12) прийме вид:

$$\frac{Q_t}{Q_{t-1}} = \Delta Q_t + 1. \quad (15)$$

Враховуючи рівність (9), умова (15) набуде вигляду

$$\frac{k_{t-1}[1 - e_t(1 - m_t)]}{k_t - m_t d_t} = \Delta Q_t + 1. \quad (16)$$

Далі знаходимо значення норми прибутку для загального випадку:

$$d_t = \frac{1}{m_t} \cdot \left\{ k_t - \frac{k_{t-1}[1 - e_t(1 - m_t)]}{\Delta Q_t + 1} \right\}. \quad (17)$$

Як бачимо, задавши прогнозне значення темпу росту ΔQ_t , можна розрахувати нормативне значення сукупного прибутку, яке забезпечить реалізацію заданої соціально-економічної доктрини.

Представимо валовий внутрішній продукт у вигляді балансового рівняння:

$$Q_t = A_t + T_t + F_t + \Pi_t, \quad (18)$$

де T_t – витрати на оплату праці в періоді t , F_t – сукупні податкові відрахування в періоді t .

Розділимо праву та ліву частину (18) на Q_t :

$$1 = \frac{A_t}{Q_t} + \frac{T_t}{Q_t} + \frac{F_t}{Q_t} + \frac{\Pi_t}{Q_t}, \quad (19)$$

і введемо наступні позначення: $\tau_t = \frac{T_t}{Q_t}$ – частка оплати праці у валовому

внутрішньому продукті в періоді t ; $v_t = \frac{F_t}{Q_t}$ – частка податкових відрахувань у

валовому внутрішньому продукті в періоді t .

Прийнявши $A_t = e_t K_{t-1}$ та врахувавши умови (3) і (15), отримуємо:

$$\frac{A_t}{Q_t} = \frac{e_t K_{t-1}}{Q_t} = \frac{e_t k_{t-1} Q_{t-1}}{Q_t} = \frac{e_t k_{t-1}}{\Delta Q_t + 1}. \quad (20)$$

Тоді умова (19) прийме вигляд:

$$1 = \frac{e_t k_{t-1}}{\Delta Q_t + 1} + \tau_t + v_t + d_t.$$

Звідси відносний показник сукупного податкового навантаження буде:

$$v_t = 1 - \tau_t - d_t - \frac{e_t k_{t-1}}{\Delta Q_t + 1}. \quad (21)$$

Економічний зміст отриманої формули (21) вказує на те, що відносний показник сукупного податкового навантаження в контексті економічної ефективності залежить від наступного: зарплатомісткості (зарплатоємності), фондомісткості, зносу основного капіталу та темпів економічного росту.

Враховуючи той фактор, що основне завдання реформування державного управління, в тому числі і трансформації податкової політики, полягає у забезпеченні сталих темпів економічного зростання, яке базується на розширеному процесі відтворення, розрахуємо відносний показник сукупного податкового навантаження, який забезпечить приріст валового внутрішнього продукту.

Враховуючи (17), відносний показник сукупного податкового навантаження для розширеного процесу відтворення набуде вигляду:

$$\begin{aligned} v_t &= 1 - \tau_t - \frac{1}{m_t} \left\{ k_t - \frac{k_{t-1} [1 - e_t (1 - m_t)]}{\Delta Q_t + 1} \right\} - \frac{e_t k_{t-1}}{\Delta Q_t + 1} = \\ &= 1 - \tau_t - \frac{1}{m_t} \left[k_t - \frac{(1 - e_t) k_{t-1}}{\Delta Q_t + 1} \right]. \end{aligned} \quad (22)$$

Дана математична модель дозволяє спрогнозувати та чітко задекларувати загальне податкове навантаження на наступний рік або на найближчу перспективу за умови наявності певної соціально-економічної доктрини держави та законодавчо закріплених темпів економічного зростання (див. додаток Ц). Якщо відбувається незапланована зміна в тактиці податкової політики під час бюджетного року, яка веде до маніпулювання з величиною податкового навантаження, а це суперечить заданим параметрам моделі, тоді податкова політика не буде забезпечувати умов для економічного зростання, і інтереси суб'єктів господарювання – платників податків знову будуть нівелюватися через домінування фіскальних інтересів держави.

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 ефективно-виваженої податкової політики окремими політичними партіями, рухами, групами, зацікавленими суспільними об'єднаннями і організаціями, а також сприяє адекватності тактики податкової політики та системи податкового адміністрування визначеним напрямом стратегії податкових реформ.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 5

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 та посиляючись на примат податкового права при реалізації податкової політики, процес адаптації має охоплювати як нормотворення, так і нормозастосування і бути обов'язковим для всіх органів державного управління та органів місцевого самоврядування.

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. Великий 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.

Державні позики – альтернативне податкам джерело наповнення бюджету. Проте і їх використання має певні обмеження. Розміщені 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.

Власне цим і пояснюється спрямованість запропонованих напрямів моделювання боргових стратегій на пошуки перспектив нормалізації ситуації з державною заборгованістю та шляхів підвищення ефективності міроприємств в рамках зменшення державного боргу. Результуючими виразами моделей є, як правило, порівняння оцінки майбутнього боргового тягара при різних параметрах розвитку економіки. А розраховані на їх основі показники можуть співставлятись із 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 видатків держави.

Першочерговими завданнями та напрямками реформування податкової політики, в контексті покращення її фіскальної ефективності та створення відповідних умов для економічного зростання, повинні стати не необґрунтовані заяви про зниження податкового тягара 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 сьогоднішніх 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 з 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 .

Які б адміністративні складові державної підтримки та податкові преференції не використовувала держава для розвитку малого бізнесу, діяльність такого сегменту бажає бути кращою. 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 за такими податками: податки на споживання, єдиний соціальний внесок, податки на нерухомість.

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 введення податку на нерухомість фізичних осіб, повернення до прогресивного оподаткування доходів фізичних осіб та покращення 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.

Економіко-математична модель дозволяє спрогнозувати та чітко задекларувати загальне податкове навантаження на наступний рік або на найближчу перспективу за умови наявності певної соціально-економічної доктрини держави та законодавчо закріплених темпів економічного зростання. Якщо відбувається незапланована зміна в тактиці податкової політики під час бюджетного року, яка веде до маніпулювання із величиною податкового навантаження, а це суперечить заданим параметрам моделі, тоді податкова політика не буде забезпечувати умов для економічного зростання, і інтереси суб'єктів господарювання – платників податків знову будуть нівелюватися через домінування фіскальних інтересів держави.

До вирішальних завдань, які стоять перед концепцією податкових реформуваль, 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 ефективно-виваженої податкової політики окремими політичними

партіями, рухами, групами, зацікавленими суспільними об'єднаннями і організаціями, а також сприяє адекватності тактики податкової політики та системи податкового адміністрування визначеним напрямом стратегії податкових реформ.

Основні результати дослідження опубліковані у наукових працях автора [111, 112, 117, 118, 119, 121, 123, 132, 135, 136, 138, 154].

ВИСНОВКИ

Результатом дисертаційного дослідження є теоретичне узагальнення та нове вирішення наукової проблеми, що виявляється у визначенні соціально-економічної природи податкової політики, окресленні вихідних методологічних принципів стратегії та тактики податкової політики, моделюванні векторів реформування та трансформації податкової політики України. Це дозволило сформулювати низку висновків концептуально-теоретичного, методологічного та науково-практичного характеру, які відображають вирішення завдань дисертаційного дослідження відповідно до поставленої мети:

1. Дослідження сутності поняття податкова політика дало можливість зробити висновок, що податкова політика як економічне поняття сприйнятливим лише для практичних цілей. Будь-який податок, крім фіскальної та регулюючої дії, має ще побічні, зовнішні для фіску соціальні наслідки. Тому податкову політику варто розглядати не просто як економічну дефініцію, а як суспільно-соціальну. Не механізм реалізації податкової політики проявляє соціальні ознаки даної дефініції, а сама природа податкової політики передбачає перерозподіл добробуту між всіма індивідами суспільства з одночасним переміщенням частини доходів від одних до інших.

2. Розкриття суспільного призначення податків як соціально-економічної категорії дозволило зробити висновок, що 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.

3. 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. Визнання в якості основного принципу податкової політики максимального вилучення доходів стає загрозою динамічному зростанню – єдиній основі збільшення податкової бази та надходжень до бюджету. 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.

5. При дослідженні ефективності та дієвості податкової політики доцільно, на нашу думку, враховувати науково-прагматичні аспекти, пов'язані з 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.

6. 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 й тактики прямого оподаткування та принципів місця призначення та країни походження – для непрямого оподаткування. Метологічними критеріями

податкової політики виступають критерії фіскальної достатності, економічної ефективності та соціальної справедливості.

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 в роботі визначено найефективніші складові податкового механізму, які при певній соціально-економічній доктрині держави оптимально задовольняють інтереси трьох суб'єктів оподаткування – держави, платників податків та громадян – виборців.

7. Об'єктивна необхідність застосування ПДВ в Україні пояснюється прагненням нашої держави до інтеграції у ЄС, однією з умов якого є використання саме цього податку. І, скасувавши ПДВ, Україна просто випаде з інтеграційних процесів не лише в Європі, а й у СНД. В роботі аргументовано доведена хибність ідеї заміни ПДВ на податок з продаж, і на цій основі запропоновано низку пропозицій щодо реформування порядку адміністрування ПДВ в Україні і законодавчого закріплення можливості для платника податку на додану вартість самостійно визначати момент виникнення податкового зобов'язання. 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 фіктивними фірмами і за фіктивними операціями.

8. Фіскальні втрати держави від недосконалості акцизного законодавства обчислюються сотнями мільйонів гривень, але не слід применшувати їх значення і суспільної шкоди. Донедавна значні кошти держава втрачала від прогалини у законодавстві, відповідно до якої практично було виведено з-під оподаткування виробництво алкогольних та тютюнових виробів і нафтопереробну галузь. В роботі запропоновано нові підходи до адміністрування акцизного збору саме за цими групами підакцизних товарів.

9. Якісне реформування митного оподаткування, що так необхідне для швидкої інтеграції України в світову економіку та входження України у Світову організацію торгівлі, 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. З цією метою запропоновано до використання новий алгоритм визначення адвалорних мит по товарах з високою еластичністю попиту.

10. 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 оподатковуваного прибутку, але і як реальне джерело фінансового відшкодування основного капіталу підприємств та інвестування коштів в їх оновлення і модернізацію. В роботі запропоновано перейти до встановлення прискореної амортизації за всіма групами основних фондів і нарахування амортизації проводити не за затратами на придбання основних фондів, а за залишковою вартістю основних фондів. Актуальною проблемою при адмініструванні податку на прибуток підприємств є невідповідності між бухгалтерським та податковим обліком, перш за все, наявність різних підходів до визначення структури та складу валових доходів і валових витрат, що в кінцевому результаті впливає на розрахунок об'єкта оподаткування податком на прибуток. Доцільним є встановлення порядку обчислення бази оподаткування податку на прибуток, виходячи з даних фінансового обліку. Крім цього, дана база оподаткування чітко відображатиметься у фінансовій звітності за вимогами національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що відповідно зменшить

кількість помилок, які виникають на етапі розрахунку об'єкта оподаткування. Такі підходи повинні бути максимально уніфіковані зі світовою практикою калькуляції об'єкта оподаткування та декларування податку на прибуток.

11. В зміні механізму 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, аніж в інтервалі 250–600 грн., а, починаючи з доходів понад 1100 грн., розрив між сумою сплаченого податку при прогресивній та пропорційній системах збільшується кількаразово. Таким чином, запроваджена з 2004 року система оподаткування доходів фізичних осіб не відповідає фундаментальному критерію податкової політики держави – критерію соціальної справедливості. В майбутньому такий підхід до оподаткування доходів населення може призвести до соціальних катаклізмів та поглиблення соціальної стратифікації населення. У роботі відмічено, що 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 трьома ставками податку та становлення соціальної пільги на рівні прожиткового мінімуму.

12. 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». У нашому розумінні «податковий менеджмент» – це система методів, форм і прийомів організації економічних відносин для оптимізації оподаткування, а його макрорівнева 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 фактору і аргументуються мотивацією

діяльності. На відміну від податкового менеджменту, податкове адміністрування здебільшого розглядають з практичної точки зору. Причому для наявних небагатьох теоретичних узагальнень цієї форми реалізації податкової політики не є характерним значне розшарування антагоністичних думок.

13. У податковому плануванні та прогнозуванні варто застосовувати специфічні підходи до виявлення податкових закономірностей і складання на їхній основі проектів перспективних податкових концепцій, що враховують загальні закономірності суспільного розвитку. Поєднання методів економічного моделювання і методів емпіричного досвіду окреслило можливості врахування впливу еластичності на співвідношення запрограмованих податкових показників і показників валового внутрішнього продукту. Оптимальне поєднання методів емпіричного досвіду і методу визначення еластичності – це саме те, що потрібно для запровадження в Україні ефективного прогнозування і планування податкових надходжень. Адже сукупність цих методів нівелює вплив нестабільності податкової політики на податкове прогнозування і планування.

14. Аналізуючи фінансові 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. В роботі запропоновано нові підходи до преференційного оподаткування, які базуються на тому, що 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 конкурентоздатної продукції, модернізації технологічних процесів, що зміцнює основи малого й середнього виробничого бізнесу.

15. На шляху становлення ефективної податкової системи, реформування та модернізації податкової служби має важливе значення. Концепція модернізації та реформування діяльності органів податкової служби, і зокрема всієї системи податкового контролю, повинна враховувати не лише досвід попередніх років розвитку податкової служби, але й практику податкових органів в інших країнах світу. 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.

16. Адаптація податкового законодавства – це перший етап тривалого процесу наближення України до Європейського Союзу відповідно до критеріїв, що висувуються 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. У дисертації узагальнено європейський досвід макроекономічного регулювання перерозподілу вартісних пропорцій валового внутрішнього продукту через податкову політику та запропоновано прийнятні схеми уніфікації податкового законодавства країн-членів ЄС. Разом із тим наголошується, що стратегічно правильним можна вважати не стільки реформування податкових відносин та основи їх максимального наближення до європейських стандартів, скільки поширення практики використання національного податкового інструментарію, який існує в країнах ЄС, для стимулювання економічного зростання у комплексі з розв'язанням проблем законодавчої діяльності в сфері податкової політики.

17. Державні позики – альтернативне до податків джерело наповнення бюджету. Проте і їх використання має певні обмеження. Розміщені

запозичення, забезпечивши виконання видаткової частини бюджету в умовах його дефіцитності, через певний період часу повинні бути повернені з сплатою відсотків. Моделювання боргових стратегій в дослідженні спрямовані на пошуки перспектив нормалізації ситуації із державною заборгованістю та шляхів підвищення ефективності міроприємств в рамках як зменшення державного боргу, так і зменшення видатків бюджету на його обслуговування. Результуючими виразами моделей є рівняння оцінки майбутнього боргового тягаря за різних параметрів розвитку економіки і співставлення їх із допустимо можливими величинами податкового навантаження.

18. Запропоновано низку базових напрямів формування раціональної податкової політики, які повинні бути основою концепції стратегії податкових реформ на найближчі роки. Визначено конкретні вектори трансформування податку на нерухомість, податку на капіталізацію вартості, земельного податку, латентних форм місцевого оподаткування, податку на доходи фізичних осіб, податку на додану вартість, єдиного соціального платежу.

19. Проведене дослідження дало змогу встановити, що головним завданням реформування податкової політики є створення умов для економічного зростання та забезпечення добробуту як платників податків, так і громадян-виборців, які отримують від держави суспільні блага. На основі низки початкових умов у дисертації розроблена економіко-математична модель щодо визначення відносного показника сукупного податкового навантаження в залежності від типу процесу відтворення, який ефективно враховує критерій фіскальної достатності (інтереси держави), критерій економічної ефективності (інтереси платників податків – суб'єктів господарювання) і критерій соціальної справедливості (інтереси громадян, які отримують суспільні блага) та забезпечує умови для економічного зростання в державі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Азаров М. Податкові пільги не благодійний пиріжок // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 30. – С. 3-5.
2. Акулинин Д.Ю. Оптимизация налоговых платежей. – М.: Современная экономика и право, 2002. – 184 с.
3. Алексеенко М.М. Взгляд на развитие учения о налоге. – Харьков, 1870.
4. Алиев Б.Х., Абдулгалимов А.М. Теоретические основы налогообложения: Учеб. пособие для вузов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 159 с.
5. Андрущенко В.Л. Західна фінансова думка про природу державних фінансів // Фінанси України. – 1996. – № 9.
6. Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: (теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). – Львів: Каменярь, 2000. – 303 с.
7. Андрущенко В.Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво // Фінанси України. - 2003. - № 6. - С. 27-35.
8. Балацкий Е. Инвариантность фискальных точек Лаффера // МЭиМО. – 2003. – № 3.
9. Балацкий Е. Лафферовы эффекты и финансовые критерии экономической деятельности // МЭиМО. – 1997. – № 11.
10. Балацкий Е. Эффективность фискальной политики государства // Проблемы прогнозирования. – 2000. – № 1.
11. Балацкий Е., Конышев В. Роль государственного сектора в национальной экономике: общемировые тенденции // Общество и экономика. – 2003. – № 7–8.

12. Балацкий Е., Свистунов В. Прогнозирование внешнего долга: модели и оценки // МЭиМО. – 2001. – № 2.
13. Барулин С.В., Бекетова О.Н. Лафферовы эффекты в экономике современной России // Финансы. – 2003. – № 4.
14. Безгубенко О. Податкове мислення та форми девіантної поведінки платників податків // Фінанси України. – 2002. – № 9.
15. Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії. Вступ до фінансової науки. – К.: Либідь, 2000. – С. 654.
16. Бобоев М.Р., Мамбетов Н.Т., Тютюрюков Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран: Содружество Независимых Государств. Учебное пособие. – М.: Гелиос АРВ, 2002. – 624 с.
17. Бодюк А.В. Податкова політика: шляхи її реалізації // Фінанси України. – 2002. – № 2.
18. Бондаренко Г.І., Данілов О.Д., Лекарь С.І. та ін. Оподаткування фізичних осіб. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. – 248 с.
19. Брич А.П., Навроцький В.О. Кримінально-правова кваліфікація ухилення від оподаткування в Україні: Монографія. – К.: Атіка, 2000.
20. 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.
21. Будзан Б. Менеджмент в Україні: сучасність і перспективи. - К.: Вид-во Соломії Павличко „Основи”, 2001. – 349 с.
22. Бураковский В.В., Кармазин В.Я., Каламбет С.В., Водолазская О.А. Налоги: Учебное пособие. – Днепропетровск: Пороги, 1998. – 640 с.
23. 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. Єфіменко та ін. – 308 с.

- 24.Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 р. № 2542-III // Відомості ВРУ. – 2001. – № 37.
- 25.Бюджетний менеджмент: Підручник / В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова та ін.; За заг. ред. В.М. Федосова, – К.: КНЕУ, 2005. – 824 с.
- 26.Бюлетень Національного банку України. – 2005. – № 1.
- 27.Вавилов А., Трофимов Г. Стабилизация и управление государственным долгом России // Вопросы экономики. – 1997. – № 12.
- 28.Вагнер А. Социальный вопрос .:Пер. с нем. СПб, 1906 – С.44.
- 29.Василенко В.А. Теорія і практика розробки управлінських рішень: Навчальний посібник. – К.: ЦУЛ, 2003. – 420 с.
- 30.Василик О.Д. Податкова система України: Навчальний посібник. – К.: ВАТ “Поліграфкнига”. – 2004. – 478 с.
- 31.Васильева А., Гурвич Е., Субботин В. Экономический анализ налоговой реформы // Вопросы экономики. – 2003. – № 6. – С. 38–60.
- 32.Винницкий Д.В. Налоги и сборы (понятие, юридические признаки, генезис). – М.: Норма, 2002. – 144 с. (Теория налогового права).
- 33.Винницкий Д.В. Субъекты налогового права. – М.: Норма, 2000. – 192 с. (Теория налогового права).
- 34.Вишневський В.П., Липницький Д.В. Оцінка можливостей зниження податкового тягаря // Фінанси України. – 2000. – № 1.
- 35.Вільховий Ю. Ринок нафтопродуктів: стан, вплив СП з іноземними інвестиціями та оподаткування // Вісник податкової служби України. – 2002. – №16 (202)., С.45
- 36.Владимирцева Л. Порядок проведення перевірок суб’єктів підприємницької діяльності органами ДПАУ. – Все про бухгалтерський облік від 25 травня 2001. – №48. С. 43-44.

- 37.Войтенко В.В. Оцінка податкового навантаження: проблеми та економічні наслідки // Формування ринкових відносин в Україні. – 2004. – №3. – С.74–78.
- 38.Воронкова О. М. Контрольна й аналітична робота податкової служби України. //Фінанси України. – №8. – 2001. – С. 135–141.
- 39.Вступне слово Президента України на нараді з проблемних питань ПДВ // www.president.gov.ua.
- 40.Габрук О. Коментар до Закону України „Про податок на доходи фізичних осіб” // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – №9. – с.43–46.
- 41.Геєць В.М. Формування дохідної частини бюджету: підсумки, проблеми, перспективи // Економіка і прогнозування. – 2004. – №1. – С.9–31.
- 42.Герчаківський С.Д. Теоретичні та практичні аспекти визначення податкового потенціалу (податкоспроможності) території // Вісник ТАНГ. – 2004. – №4. – С.41–51.
- 43.Гордієнко О. Дорогу здолає той, хто йде. Підсумки функціонування СЕЗ „Яворів” // Економіст. –2003. – №3. – с.71–73.
- 44.Горян Е. Роль правової культури в забезпеченні прав і свобод людини та громадянина в Україні // Підприємництво, господарство і право. – 2002. – №11. – С. 88.
- 45.Гридчина М.В., Вдовиченко Н.И., Калина А.В. Налоговая система Украины: Учеб. пособие. – К.: МАУП, 2001. – 128 с.
- 46.Грушко В.І., Павлюк К.В. Податковий борг: причини та шляхи скорочення // Вісник Київського національного університету ім.Т.Шевченко. Економіка. – 2004. – №69. – С.48–50.
- 47.Гуріна М. Податковий аудит в умовах нового законодавчого поля. – Вісник податкової служби України. – 2001. – №20. – с.31–33.

48. Гутник А.Є. Запобігання податковою міліцією ухиленням від сплати податків. – К.: Атіка, 2001. – 176 с.
49. 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.
50. Данілов О.Д. Оподаткування прибутку підприємств та відрахування до цільових фондів. Навч. посібник. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. – 459 с.
51. Данілов О.Д., Фліссак Н.П. Податкова система і шляхи її реформування: Навч. посібник. – К.: Парламентське видавництво, 2001. – 323 с.
52. Демиденко Л.М. Розвиток теорії оподаткування вченими заходу // Фінанси України. – 2004. – № 5.
53. Держава – податки – бізнес (із світового досвіду фіскального регулювання економіки) // Під ред. В.Л. Андрущенко, В.М. Федосова, В.М. Суторміної. – К.: Либідь. 1992.
54. 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).
55. Дикаленко М., Московчук Э. Крепко приложились // Бизнес. – 2004. – №7, с. 76
56. Дикань Л.В., Воїнова Т.С., Бережний Є.Б. Деякі аспекти оподаткування в Україні // Фінанси України, 1999. – №4. – С.107
57. Добродумов П. Дисфункції держави як фактор дезорганізації суспільства // Підприємництво, господарство і право, 2001. – №8. – С.90

- 58.Донберг Р. Міжнародне оподаткування: Пер. 2-го англ. вид. – К.: «Абрис», 1997. – 304 с.
- 59.Доунс Дж., Гудман Дж. Финансово-инвестиционный словарь: Пер. 4-го перераб. и доп. англ. изд. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 586 с.
- 60.Дуканич Л.В. Налоги и налогообложение. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2000. – 416 с. (Серия “Учебники и учебные пособия”).
- 61.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.
- 62.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.
- 63.Економічної інтеграції України в Європейський Союз //Вісник ТАНГ. Спец. Випуск. Збірник текстів виступів міжнародної наукової конференції „Проблеми економічної інтеграції України в Європейський Союз: глобалізація і нова економіка – наслідки для Європи і України”. – Ялта-Форос, 2002. – с.80-84.
- 64.Єлісеєв А., Підлужний М. Податкове планування. Мінімізація оподаткування законними способами. – Л.: Ліга-Прес, 2003. – 274 с.
- 65.Єфименко Т. І., Соколовська А. М. Нові підходи до адміністрування податків // Фінанси України. – 2004. – № 10. – С. 3–15.
- 66.Єфименко Т.І. Податкове регулювання економічного розвитку: Автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.02.03 / НАН України; Інститут економічного прогнозування. – К., 2003. – С.33.
- 67.Жаліло Я.А. Податкова реформа / Збірник наукових статей “Податки в Україні: від каральної до стимулюючої функції”. – К.: Альтерпрес, 2003. – 120 с.

- 68.3 послання Президента України до Верховної Ради України // Економіст. – 2004. – № 7.
- 69.Завгородний В.П. Налоги и налоговый контроль в Украине. – К.: А.С.К., 2001. – 639 с. (Економика. Финансы. Право).
- 70.Загородній А.Г., Вознюк Г. Л., Смовженко Т. С. Фінансовий словник. – 2-ге видання, випр. та доп. – Львів: видавництво “Центр Європи”, 1997. – 576 с.
- 71.Загородній А.Г., Єлисеєв А.В. Податкове планування в системі фінансового менеджменту підприємства. // Фінанси України. – 2001. – №8. – с. 131–134.
- 72.Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. Фінансовий словник. – 4-те вид., випр. та доп. – К.: Т-во “Знання”, КОО; Л.: Вид-во Львів. банк. ін-ту НБУ, 2002. – 566 с.
- 73.Закон України “Про банки і банківську діяльність” №2121-III від 7.12.2000 р. // Відомості ВРУ. – 2001. – № 25.
- 74.Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” № 996-XIV від 16.07.1999 р. // www.rada.gov.ua.
- 75.Закон України “Про внесення змін до Закону України “Про державну податкову службу в Україні” № 38 від 05.06.2003 р. // www.rada.gov.ua.
- 76.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. // www.rada.gov.ua.
- 77.Закон України “Про Державний бюджет України 2004 рік” // www.rada.gov.ua.
- 78.Закон України “Про Державний бюджет України на 2005 рік” № 2285-IV від 23.12.2004 р. // www.rada.gov.ua.
- 79.Закон України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” № 2939-XII від 26.01.1993 р. // www.rada.gov.ua.

80. 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).
81. 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.
82. Закон України “Про систему оподаткування” від 25.06.1991 р. № 1251-ХІІ / Податкове законодавство України. – К.: Парламентське видавництво, 1998.
83. Закон України «Про проведення економічного експерименту на підприємствах гірничо-металургійного комплексу України» // www.rada.gov.ua.
84. 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”).
85. Илларионов А., Пивоварова Н. Размеры государства и экономический рост // Вопросы экономики. – 2002. – № 9. – С.18 – 45.
86. Ингрэм Дж. История политической экономии / Пер. с англ. – М., 1891.
87. Иванов Ю.Б. Альтернативні системи оподаткування. Монографія. – Харків: ХДЕУ – Торнадо, 2003. – 517 с.
88. Иванов Ю.Б. Глосарій термінів з курсу “Податкова система України” для слухачів магістратури державної служби та слухачів МІПК. – Харків: Вид. ХДЕУ, 2003. – 344 с.
89. Иващук О.Т. Кількісні методи та моделі фінансового прогнозування: Навчальний посібник. – Тернопіль: Економічна думка. – 2004. – С. 69 - 131.

- 90.Івашук О.Т., Кравчук Н.Я. Кількісні методи фінансового прогнозування боргової стратегії держави: концептуалізація, методологія, практика // Світ фінансів. – 2004. – Випуск 1.
- 91.Ісаншина Г.Ю. Податковий менеджмент: Навч. посібник. – К.: ЦУЛ, 2003. – 260 с.
- 92.Каламбет С.В. Податковий потенціал: теорія, практика, управління;. Наукова монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2001. – 304 с.
- 93.Каламбет С.В. Розвиток податкового регулювання через систему податкових пільг // Економіка, фінанси, право. – 2001. – № 3. – С.31–33.
- 94.Каленський М. М., Стефанюк І. Б. Контрольно-ревізійна служба – суб'єкт державного фінансового контролю підприємницької діяльності: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. – К.: Ін-т рег. досл. НАН України, 2001. – 203 с.
- 95.Каленський М. Місце і роль митного оподаткування в податковій системі держави//visnuk.com.ua .
- 96.Караваева И.В. Налоговое регулирование рыночной экономики. Учебное пособие. – М.: ЮНИТИ, 2000. – 215 с.
- 97.Карасев М.Н. Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения в России / М.Н.Карасев, – М.: ООО «Вершина», 2004. – 224с.
- 98.Карп М.В. Налоговый менеджмент: Учебник для вузов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 477 с.
- 99.Квасовський О. Концептуальні засади оптимізації спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва в Україні // Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації: Збірник тез доповідей за матеріалами Другої міжнародної науково-практичної

- конференції молодих вчених (24-25 лютого 2005 року). – Тернопіль: Економічна думка, 2005. – С. 79–82.
100. Кейнс Дж. Общая теория занятости, процента и денег. – М.: Прогресс, 1978. – С. 278
 101. Кемпбел Р. Макконелл, Стенлі Л. Брю. Аналітична економіка: Принципи, проблеми і політика. Макроекономіка. Частина 1. – Львів, 1997.
 102. Коваль Л.С. Налоги и налогообложение. Учебное пособие. – М.: Московский психолого-социальный институт; Воронеж: Издательство НПО “МОДЭК”, 2001. – 272 с. (Серия “Библиотека экономиста”).
 103. Ковальчук К.Ф., Рева Т.М. Налоговый менеджмент промышленного предприятия: Монография. – Днепропетровск: Институт технологии, 2000. – 122 с.
 104. Козюк В.В. Державний борг в умовах ринкової трансформації економіки України: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 238 с.
 105. Колпаков В.М. Теория и практика принятия управленческих решений: Учеб. пособие. – К.: МАУП, 2000. – 256 с.
 106. Конституція України // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30.
 107. Костіна Н.І., Алексеев А.А., Василик О.Ф. Фінансове прогнозування: методи та моделі: Навчальний посібник. – К.: Товариство “Знання”, КОО, 1997. – 183 с.
 108. Кравченко И.А. Налоговые реформы 80-х годов в США: социально-экономические аспекты. – М.: –1989.
 109. Криницький І.Е., Кучерявенко Н.П. Налоговое право. – Х.: Право, 1995. – 123 с.
 110. Крисоватий А. І. Оподаткування і ринок: умови та можливості поєднання. – Тернопіль. – Видавництво Карпюка. – 2000. – 246 с.

111. Крисоватий А.І. Вдосконалення податку на додану вартість в Україні //Фінанси України. – № 9. – 1996 – С.96–101.
112. Крисоватий А.І. Використання концептуальних підходів обчислення податкового навантаження у плануванні фінансів підприємств-Вісник технологічного університету Поділля. Ч.2., Том 1, Економічні науки. – Хмельницький, 2002. – С.345–346.
113. Крисоватий А.І. Глобалізація податкової політики в контексті економічної інтеграції України в Європейський Союз //Вісник ТАНГ. Спец. Випуск. Збірник текстів виступів міжнародної наукової конференції „Проблеми економічної інтеграції України в Європейський Союз: глобалізація і нова економіка – наслідки для Європи і України”. – Ялта-Форос, 2002. – С.80–84.
114. Крисоватий А.І. Державна податкова політика і система податків // Фінанси України. – №1. – 1998 – С.64–68.
115. Крисоватий А.І. Концептуальні засади податкової політики // Наукові записки. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. - Вип.12.- Тернопіль, В-во «Економічна думка», 2003. – С.85–89.
116. Крисоватий А.І. Макроекономічні аспекти державного регулювання економіки //Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В.Гнатюка. Серія: Економіка. – № 10. – 2002. – С.84–86.
117. Крисоватий А.І. Моніторинг реалізації податкової політики України // Вісник ТДЕУ. – № 1. – 2006. – С.18–30.
118. Крисоватий А.І. Наукова парадигма трансформації універсального акцизу // Фінанси України. – № 10. – 2001. – С.80–90.

- ТАНГ. Спец. Випуск. Збірник текстів виступів міжнародної наукової конференції "Проблеми економічної інтеграції України в Європейський Союз: інвестиційні аспекти", 1999 – С.302–304.
122. Крисоватий А.І. Офшорний бізнес і податкові екстерналії – Наукові записки // Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. - Випуск 9, Тернопіль: В-во «Економічна думка», 2001 – С.62–67
123. Крисоватий А.І. Перспективи оптимізаційного регулювання в сфері податкового менеджменту // Науковий вісник Волинського державного університету ім. Лесі Українки, Економічні науки, 2002. – С.232–238.
124. Крисоватий А.І. Податкове адміністрування та особливості фіскальної політики в Україні //Наук. вісник Волинського державного університету ім. Лесі Українки. Економічні науки – № 4. – 2001 – С.196-198.
125. Крисоватий А.І. Податкові системи зарубіжних країн: Навчальний посібник. – Тернопіль: Економічна думка. – 2001. – 258 с.
126. Крисоватий А.І. Прагматизм оподаткування в Україні // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В.Гнатюка. Серія: Економіка. – Вип.6 – 2000. – С.54–57
127. Крисоватий А.І. Прагматизм справляння податків на доходи та прибутки. // Наукові записки ТДПУ ім. Гнатюка. Серія: Економіка. – №16 – 2004. – С.129–141.
128. Крисоватий А.І. Соціально-економічний зміст та природа податкової політики // Наукові записки. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. - Вип.13. Ч.2- Тернопіль: В-во «Економічна думка», 2004 – С.159–163.

129. Крисоватий А.І. Теоретичні засади податку як соціально-економічної категорії // Фінанси України. – 2003. – №2. – С.4–10
130. Крисоватий А.І. Фінансові школи та логос теорії оподаткування // Світ фінансів // Науковий журнал. Вип. 3–4 (4–5), 2005. – С. 53–68
131. Крисоватий А.І. Фіскальні засади соціально орієнтованої економіки ринкового типу // Фінанси України. – № 12. – 2000 – С.78–81.
132. Крисоватий А.І., Вакуліч І.П. Податок на додану вартість в аспекті реформування податків на споживання. // Фінанси України. – №6. – 2002. – С.10–16.
133. Крисоватий А.І., Десятнюк О.М. Податкова система: Навчальний посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 331 с.
134. Крисоватий А.І., Кізима А.Я. Податковий менеджмент: Навчальний посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 304 с.
135. Крисоватий А.І., Кошук Т.В. Гармонізація оподаткування в парадигмі загальнодержавних інтересів. // Фінанси України. – №2 – 2004р. – С.109–117.
136. Крисоватий А.І., Кошук Т.В. Діалектика трансформації податкової політики України в контексті європейської інтеграції. // Журнал європейської економіки. Т.4 (№2). – 2005. – С. 185–202.
137. Крисоватий А.І., Луцик А.І. Податки та фіскальна політика: Навчальний посібник. – Тернопіль, 2003. – 312 с.
138. Крисоватий А.І., Юрій С.І. Фіскальна політика та податкове регулювання в країнах Європейського Союзу-Проблеми економічної інтеграції України в Європейський Союз: європейські порівняльні студії. Вісник Тернопільської академії народного господарства. Ч.2.– 2001.– №18. – С. 88–94.

139. Крисоватий А.І. Економічні тенденції функціонування податкової політики України: прагматика і проблематика // Вісник технологічного університету Поділля. – №2., Т.2. – Хмельницький, 2003. – С.206–212.
140. Куликов А.Г., Павлов И.П. Графический метод расчета ВВП и поступление налогов в бюджет // Финансы. – 2000. – № 5.
141. Кулишер И.М. Очерки финансовой науки. – Вып.1. – Петроград. Наука и школа. 1919.
142. Куфта Н. Зміцнення податкової дисципліни, як фактор стабілізації фінансової системи. // Економіка України. – 2001. – №1(470). – С.25
143. Куценко Т.Ф. Бюджетно-податкова політика: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. – К.: КНЕУ, 2002. – 256 с.
144. Куцин М.А. та ін. Сучасна теорія та практика оподаткування. – Х.: Прапор, 2002. – 512с.
145. Лекарь С. Нове в оподаткуванні доходів фізичних осіб // Вісник податкової служби. – 2003. – №28. – С.7–10.
146. Лісанський Ю. До Вас прийшли з перевіркою: що необхідно знати. // Все про бухгалтерський облік. – №41 від 4 травня 2001. – С. 28–29.
147. Лук'яненко І.Г., Тичук Н.А. Вплив зміни оподаткування доходів фізичних осіб на трудову мотивацію // Економіка і прогнозування. – 2004. – №4. – С.61–71.
148. Луніна І. Політичні та економічні фактори зміни рівня державних видатків // Економіка України. – 2004. – № 6.
149. 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.

150. Лыкова Л.Н. Налоги и налогообложение в России. – М.: Издательство БЕК, 2001. – 384 с.
151. Львовчкін С. В. Макроекономічна стабілізація в Україні у контексті економічного зростання. – К.: Науково-видавничий центр “Наша культура і наука”, 2003. – 341 с.
152. Макконнел К.Р., Брю С.Л. Аналітична економіка: Принципи, проблеми і політика. Част. 1. Макроекономіка. – Львів: Альтернативи, 1997.
153. Макроекономічна ситуація та виконання бюджетних показників у 2004 р. // www.sta.gov.ua.
154. Мельник В., Крисоватий А.І. Місцеві податки у США та особливості їх справляння // Фінанси України. – № 1. – 1999 – С.100–106.
155. Мельник В.М. Оподаткування та податкове регулювання виробництва: Монографія. – Одеса: Астропринт, 1999. – 124 с.
156. Мельник В.М., Грицаєнко І.А., Іванишина О.С. Оподаткування підприємницької діяльності: Навч. посібник. – К.: Кондор, 2003. – 160 с.
157. Мельник Д.Ю. Налоговый менеджмент.- М.: Финансы и статистика, 1999. – 352 с.
158. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці: Монографія. – Ірпінь: Академія Державної податкової служби України, 2001. – 362 с.
159. Мельник П. Деякі суперечності в розвитку податкової системи та шляхи їх подолання // Економіка України. – 2001. – №7. – С. 16–21.
160. Мельник П., Лановенко І. Психологічні механізми девіантної поведінки // Право України. – 2000. – №1. – С. 90
161. Миляков Н.В. Налоги и налогообложение. Практикум. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 279 с. (Серия “Высшее образование”).

162. Михайлов Д.М. Мировой финансовый рынок: тенденции и инструменты. – М.: “Экзамен”, 2000. – 768 с.
163. Мишкін Ф.С. Економіка грошей, банківської справи і фінансових ринків: Пер. з англ. – К.: Основи, 1999. – 963 с.
164. Налоги и налогообложение. – 3-е изд., испр. / Под ред. В.В. Романовского, О.В. Врублевской. – СПб.: Питер, 2002. – 576 с.
165. Налоги, налогообложение и налоговое законодательство / Под ред. Е.Н. Евстигнеева. – СПб.: Питер, 2000. – 320 с.: – ил. – (серия “Учебники для вузов”).
166. Налоги. Учебное пособие / Под ред. Д.И. Черника. – 5-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 656 с.
167. Настина Е., Корнеев Е. Очень свободный рынок // Компаньон. – 2002. – №12 (268).
168. Нигматулин Р. Об оптимальной доле государственных расходов в ВВП и темпах экономического роста // Вопросы экономики. – 2003. – № 3.
169. Никитин С., Глазова Е., Степанова М. Косвенные налоги: опыт развитых стран // Мировая экономика и международные отношения. – 1999. – № 2.
170. Никитин С., Глазова Е., Степанова М. Социальные налоги: опыт Запада // Мировая экономика и международные отношения. – 2003. – №5. – С. 12–19.
171. Никитин С., Степанова М., Никитин А. Налог на личные доходы: опыт развитых стран // Мировая экономика и международные отношения. – 2001. – № 7. – С. 16–22.
172. Нідзельська О., Кирієнко Н. Відповідальність платників податків за порушення податкового законодавства. // Вісник податкової служби України. – 2001. – №3. – С. 21–49.

173. Нові підходи до примусового стягнення податкового боргу // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 34–35.
174. Нові підходи до примусового стягнення податкового боргу // Вісник податкової служби України. – 2001. – №34-35. – С. 4–5.
175. Обсяги пільг зросли на 10 мільярдів гривень // Урядовий кур'єр. – 2004. – № 71.
176. Озеров И.Х. Основы финансовой науки. – М.: В.Н. – 1917. – С.68
177. Онишко С. В., Жеребних А. М. Виконання податкових зобов'язань в Україні // Фінанси України. – 2001. – №7. – С.104–114.
178. Онишко С.В. Підвищення рівня адміністрування податку на прибуток //Фінанси України. – 2003. – №6. – С.47–50.
179. Онищенко В.А. Податковий контроль: (основи, організація). – К.: Ред. журн. “Вісник податкової служби України”, 2002. – 422 с.
180. Опарін В.М. Фінанси (загальна теорія): Навчальний посібник. – К.: КНЕУ, 2004. – 240 с.
181. Оприлюднення звіту про виконання Державного Бюджету за 2004 рік // www.minfin.gov.ua.
182. Організація і методика податкових перевірок: Навч. посібник / О.П. Чернявський, В.П. Хомутенко, В.В. Немченко. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 288 с.
183. Основні показники соціально-економічного розвитку України // Економіст, 2004, №3-4. – С. 13
184. Особливості деклараційної кампанії у 2004 році // Вісник податкової служби України. – 2004. – №5. – С.27–29.
185. Пансков В. Г, Князев В. Г. Налоги и налогообложение: Учебник для вузов. – М.: МЦФЗР, 2003. – 336 с.
186. Папава В. Лафферов эффект с последствием // МЭиМО. – 2001. – № 7.

187. Пепеляев С.Г. Законы о налогах: элементы структуры. – М.: СВЕД, 1995.
188. Перехідна економіка: Підручник / В.М. Геєць, Є.Г. Панченко, Е.М. Лібанова та ін.; За ред. В.М. Гейця. – К.: Вища школа, 2003. – 591 с.
189. Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение. Учебное пособие. – М.: Юрайт-М, 2002. – 555 с.
190. Перонко Й. А., Красницкий В. А. Налоговое администрирование //Налоговый вестник. – 2000. – № 10. – С. 22–25.
191. Петрович Й. Проблеми розвитку та шляхи вдосконалення податкової політики України // Банківська справа. – 2000р. – №6, с.43.
192. Петрушенко М. Життя за 0,4 копійки або хто боїться голографічного захисту акцизних марок // Урядовий кур'єр. – 2003. – №80–81. – С. 5.
193. Петти В., Риккардо Д. Трактат о налогах и сборах. – Петрозаводск: Петроком. – 1993.
194. Пигу А. Экономическая теория благосостояния. Т.1 Пер. с англ. – М.: Прогресс, – 1985. – 512 с.
195. Підсумки подання декларацій громадянами у 2003 році // Вісник податкової служби України. – 2004. - №5. – С.21-23.
196. Підсумки роботи Державної податкової служби України за 2002 рік // Вісник податкової служби України. – 2003. – №5. – С.5–8.
197. Піхоцький В. Сучасні вимоги до реформування податкової системи в Україні // Економіст. – 2002. - №11. – С.20–23.
198. Пономарев А.И. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2001. – 352 с. (Серия “Учебники и учебные пособия”).

199. Постанова Кабінету Міністрів України «Про прогноз показників зведеного бюджету України за основними видами доходів, видатків та фінансування на 2005-2007 роки» // www.rada.gov.ua
200. Почепцова Т. В ожидании передела // Компаньон. – 2002. - №12 (268). - С. 43.
201. Пушкар Р.М., Тарнавська Н.П. Менеджмент: теорія та практика. Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 490 с.
202. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учебное пособие. – М.: Инфра, 1996. – 192 с.
203. Пэтти В., Рикардо Д. Трактат о налогах и сборах. – Петрозаводск: Петроком. – 1993.
204. Рева Т.М. Податковий менеджмент: Навчальний посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 282 с.
205. Рикардо Д. Начала политической экономики и налогового обложения .: Пер. с англ.- Сочинения Т.1.- М.: Госполитиздат, 1955. С.360
206. Рикардо Д. Сочинения: В 3-х т.: Пер. с англ. Т.1. Начала политической экономии и налогового обложения. – М.: Госполитиздат, 1955.
207. Руденко О. Показник Державного Вандалізму (ПДВ) // Ресурси Інтернет: www.golosiyiv.kiev.ua.
208. Рябошапко В. Поняття правового менеджменту податкової міліції. // Право України. – 2000. – № 10. – с.5–9.
209. Савельєв Є.В. Європейська інтеграція і маркетинг: Наукові нариси. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 482 с.

210. Савченко О. Особливості боротьби з податковою злочинністю в сучасних умовах: актуальні пропозиції. // Право України. – 2000. – №10. С.79
211. Свердан М.М. Податок на прибуток підприємств // Фінанси України. – 2002. – №12. – С.69–74.
212. Скворцов Н.Н. Налоговый менеджмент: стратегия и тактика: в 10кн. Кн.1. От стагнации к стабилизации. Практик. рук. / Под ред. В.П. Давыдовой.-К.: Вища школа, 2002. – 222 с.
213. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Пер. с англ. – М.: Издательство социально-экономической литературы, 1962. – 464 с.
214. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. - К.: Знання-Прес, 2004. -454с.
215. Соколовська А.М. Проблеми реформування податку на додану вартість в Україні // Економіка України, 2004, № 4, С. 27.
216. Соловйова А. Деякі аспекти кримінально-правового аналізу складу злочину ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів(ст.212 КК України 2001 року) // Вісник податкової служби України. – 2001. – №38. – С. 55-57.
217. Степанюк О.І. Податкове право. Навчальний посібник. – Тернопіль, 2003 р. – 258 с.
218. Стиглиц Дж. Экономика государственного сектора. — М., 1997.— с.108.
219. Тамбовцев В. Об экономическом росте и размерах государства // Вопросы экономики. – 2003. – № 6.
220. Тарасова С.В. Экономическая теория благосостояния. Учебное пособие. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 239 с.

221. Теория налогов: Учебник // Под ред. Н.Е. Зайца. – Мн.: БГЭУ, 2002. – 220 с.
222. Тимченко О.М. Податковий менеджмент: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. – К.: КНЕУ, 2001. – 150 с.
223. Федосов В., Опарін В., Львовчкін С. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями: Монографія // За наук. ред. В. Федосова. – К.: КНЕУ, 2002. – 387 с.
224. Федосов В.М. Современный капитализм и налоги. – К.: Вища школа, 1987.
225. Федько В. Про необхідність удосконалення податкового планування та прогнозування // Вісник податкової служби України. – 2001. – №11. – С. 7–9.
226. Финансово-кредитный словарь: в 3-х т. Т. II. К-П / Гл. ред. В. Ф. Гарбузов. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 511 с.
227. Финансы: Учебник для вузов. Под. ред. проф. М.В. Романовского, проф. О.В.Врублевской, проф. Б.М.Сабанти. – М.: Изд-во «Перспектива»; Издательство «Юрант», 2000. – 520 с.
228. Фліссак Н. Перспективи та очікувані результати прийняття Податкового кодексу України // Вісник податкової служби України. – 2001. – №46. – С. 3–6.
229. Шамбост Э. Энциклопедия оффшорных зон / Пер. с фр. – М.: Издательство “Викра”, ООО “DS Express, Inc.”, 2000. – 808 с.
230. Шумпетер Й. Капитализм, социализм и демократия. – М.: Экономика, 1995. С.-456
231. Юрій С. Фінансова парадигма місцевого самоврядування // Світ фінансів. – 2004. – Випуск 1. – С. 6–14.
232. Юрій С., Бак Н. Актуальні проблеми податкової політики: інфраструктура податку з доходів фізичних осіб в Україні // Журнал

- європейської економіки. – 2004. – Том 3. – № 1. – С. 17–34.
233. Юрій С.І., Крисоватий А.І. Державні фінанси як основа соціально-економічного оновлення суспільства // Фінанси України. – № 11 – 1998 – С.9–14.
 234. Юрій С.І., Крисоватий А.І. Податок на додану вартість і фінансовий стан суб'єктів господарювання у контексті інтеграції у фінансову площину ЄС-Вісник ТАНГ. Спец випуск. Збірник текстів виступів міжнародної наукової конференції "Проблеми економічної інтеграції України в Європейський Союз: регіональні і соціально-економічні аспекти", 1998 – С.225–227.
 235. Юрій С.І., Крисоватий А.І. Теоретичні напрями розбудови податкової системи в Україні-Збірник наукових праць «Реформа фінансово-кредитної системи перехідної економіки України», Луцьк: Редакційно-видавничий відділ Волинського державного університету ім. Лесі Українки, 1998. – С.204–207.
 236. Юткина Т. Ф. Налоги й налогообложение: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 1999. –429с.
 237. Barro R.J. Inequality and Growth in Panel of Countries. 1999 // www.harvard.edu.
 238. Corsetti G., Roubini N. Optimal Government Spending and Taxation in Endogenous Growth Models. NBER Working Paper № 5851, 1996.
 239. Сичевський В. Податок на прибуток підприємств у сучасних умовах // Вісник податкової служби України. – 2003. - №6. – с.4-7.
 240. Easterly W., Rebelo S. Fiscal Policy and Economic Growth: An Empirical Investigation. CEPR Discussion Paper No 8, 1994.
 241. Gerson Ph. The Impact of Fiscal Policy Variables on Output Growth. – IMF No 1 Working Paper, 1998.
 242. 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.
243. Long-term Trends in Tax Revenues of OECD member Countries 1955-1980.-Paris: OECD, 1981. Revenue Statistics of OECD Member Countries. - Paris: OECD, 2000.
 244. Mabry R., Ulbrich H. Inroduction to economic principles. – New York: McGraw Hill Company, 1989.
 245. McConnel C., Brue S.I. Economics: Principles, problems, and policies. – 11th ed. New York: McGraw – Hill Publishing Company, 1990.
 246. Revenue Statistics of OECD Member Countries. – Paris: OECD, 2000.
 247. Sala-i-Martin X. 15 Years of New Growth Economics: What Have We Learnt? Columbia University Discussion Paper No 0102-47, 2002.
 248. Samuelson P.A., Nordhause W.D. Macroeconomics. – 13th ed. – New York: McGraw – Hill Company, 1989.
 249. Scheider F., Enste D. Shadow Economies Around the World: Size, Causes, and Consequences. - Wash., 2000.
 250. Tanzi V., Schuknech L. Public Spending in the 20th Century. A Global Perspective. Cambridge University Press, 2000.

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А

Податок на прибуток підприємств та прибутковий податок з громадян у співставленні з деякими макроекономічними показниками

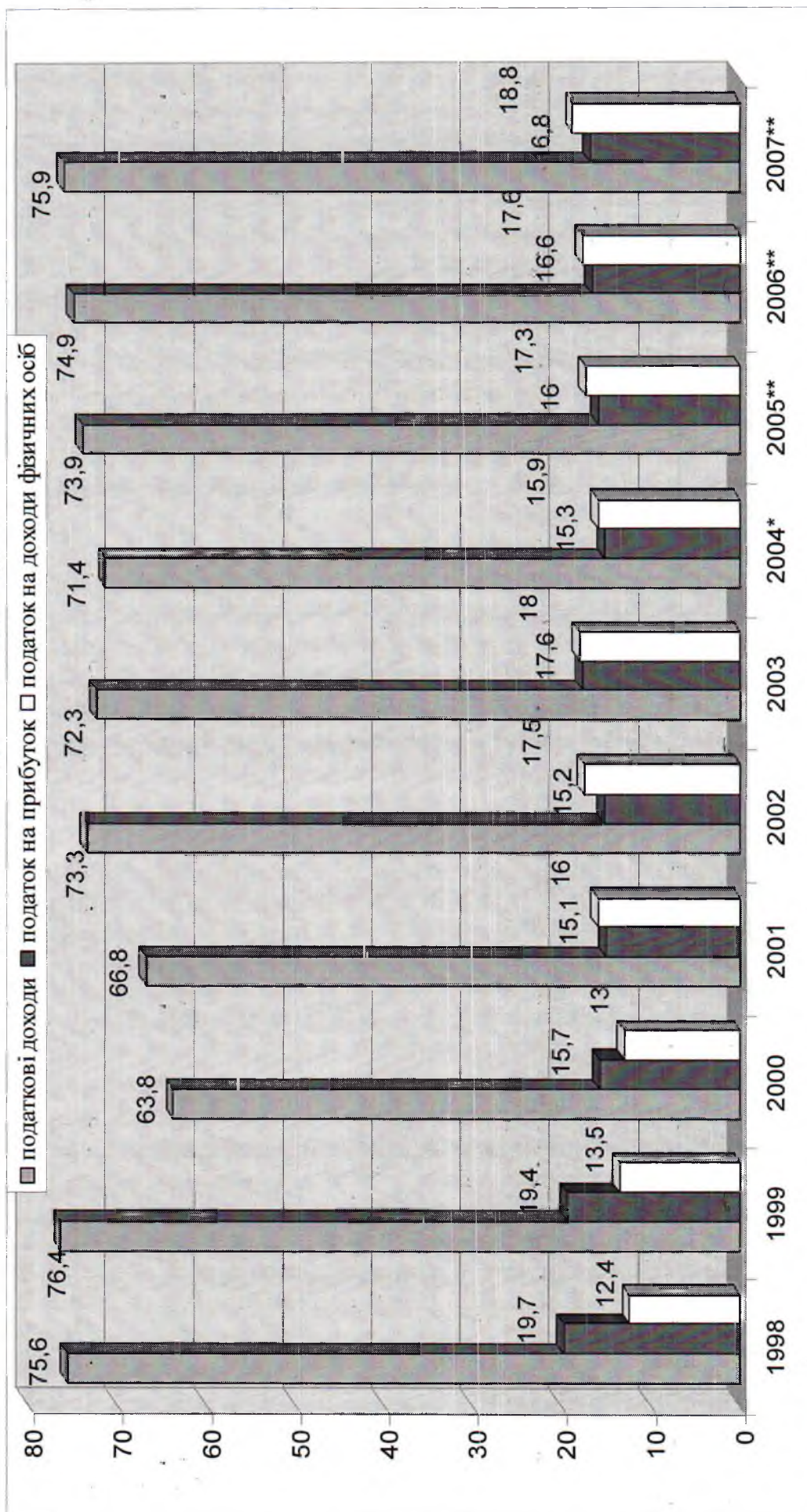
№ п/п	Показник	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004*	2005*	2006*	2007*
1	ВВП, млн.грн.	102593	127126	170070	204190	225810	258483	274000	304000	333000	365000
2	Податкові надходження, % до ВВП	21,3	19,3	18,4	18,0	20,1	20,6	21,2	20,04	20,79	21,84
3	Податок на прибуток підприємств, млн.грн.	5694	6352	7698	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 прибуткового 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 прибуткового 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*, 2005*, 2006*, 2007* - прогнозні величини.

Складено автором на основі даних Державного комітету статистики України, Державної податкової адміністрації України та джерела [8].

ДОДАТОК Б

Динаміка часток податкових доходів, податку на прибуток та податку з доходів фізичних осіб в доходах Зведеного бюджету, %



2004* - планові величини; 2005**, 2006**, 2007** - прогнозні обсяги.

Складено автором на основі даних Міністерства фінансів України та [9].

ДОДАТОК В

**Аналіз податкової заборгованості та обсягу наданих пільг з податку на
прибуток підприємств**

№	Показник	1998	1999	2000	2001	2002	2003	1 пів- річчя 2004
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	...

Складено автором на основі даних Державної податкової адміністрації України.

ДОДАТОК Д

**Аналіз справляння податку на прибуток підприємств в межах
СЕЗ і ТПР України**

№	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	Питова вага недоїмки в надходженнях податку на прибуток в СЕЗ і ТПР, %	6,54	31,41	24,36	18,68	

Складено автором на основі даних Міністерства економіки України.

ДОДАТОК Е

Прибутковий податок з громадян у формуванні доходної частини бюджетів України

№	Показник	1992*	1995*	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004**	2005***
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 держ-бюджет, 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	x	46,2	47,9	x	x	29,8	x	x	x	x	5,0	4,4
6	до місцевих	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*, 1995* - надходження подано в трлн.крб., 2004** - очікувані показники, 2005*** - прогнози

Складено автором на основі даних Міністерства фінансів України.

Динаміка доходів населення України та чисельності зайнятих в період з 1998-2004 рр.

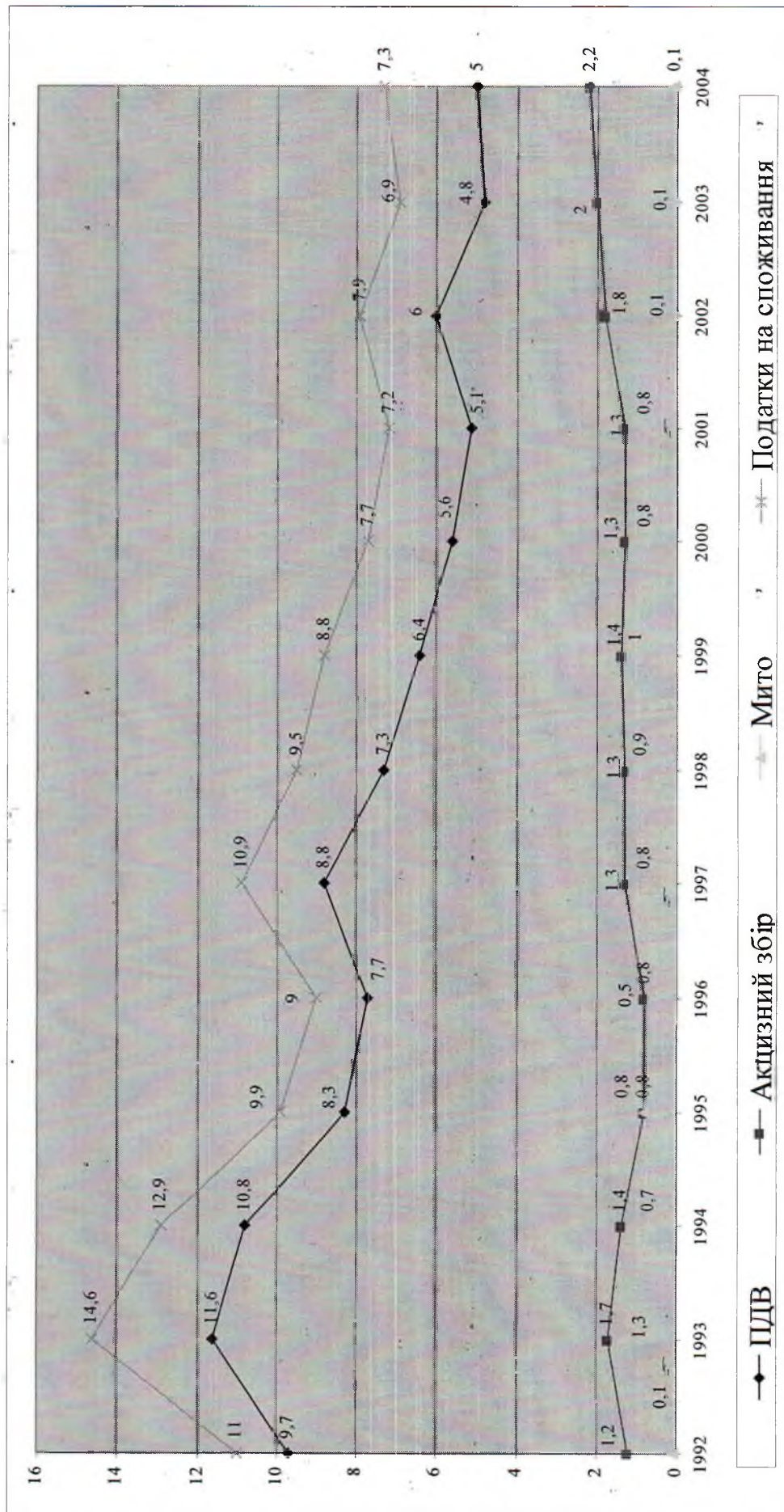
№	Показник	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
1	Номінальні доходи населення, млн.грн.	80870	98154	128736	157996	185073	211922	206800*
2	Реальні наявні доходи, у % до попереднього року	102,4	99,3	104,1	110,0	118,0	105,8	x
3	Темп зростання грошових доходів населення, % (до попереднього року)	108,6	113,8	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 ввнлаті 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	x
9	Чисельність незайнятого населення, що є на обліку Держ.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.

Складено автором на основі даних Державного комітету статистики та Національного банку України.

ДОДАТОК 3

Динаміка частки податків на споживання у складі ВВП за 1992-2004 рр. (%)



ДОДАТОК К

**Динаміка та структура видатків бюджетів усіх рівнів бюджетної системи
України за 1998-2004 років (млн. грн.)**

	Зведений бюджет						
	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
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	1999	2000	2001	2002	2003	2004
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	1999	2000	2001	2002	2003	2004**
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

Примітка: ** затверджений показник (без урахування міжбюджетних трансфертів)

За даними Держказначейства України.

ДОДАТОК Л

Динаміка та структура основних податкових надходжень до зведеного бюджету України 2003-2004 роки (млн. грн.)

№	Доходи	Затверджено Верховною Радою України *	У % до загальних надходжень	Грудень			Наростаючим підсумком з початку року			Фактично виконаний бюджет
				2004 рік	2003 рік	Різниця у %	2004 рік	2003 рік	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 д-тів фіз. 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.

Доходи	2000			2001			2002			Доходи у 2002 р
	Річний план	Виконано	Рівень виконання	Річний план	Виконано	Рівень виконання, %	Річний план	Виконано	Рівень виконання, %	
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	110,3	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
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

Складено за даними Держкомстату України

ДОДАТОК Н

Порівняльний аналіз щомісячних доходів та видатків зведеного бюджету України за 2003-2004 бюджетні роки. (млн. грн.)

	2003 БЮДЖЕТНИЙ РІК				2004 БЮДЖЕТНИЙ РІК				Загальний баланс рахунків	
	Надходження	Видатки	Перевиконання (Недовиконання)	Наростаючим підсумком	Надходження	Видатки	Перевиконання (Недовиконання)	2003	2004	ЗБІЛЬШЕННЯ (ЗМЕНШЕННЯ)
Баланс на початок періоду										
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

Джерело: Сайт Бюджетного Комітету - <http://budget.rada.gov.ua/>

ДОДАТОК П

Динаміка щомісячних загальних доходів зведеного бюджету 1999-2004 р.р. млн. гри.

	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень
1999	1911,7	1811,8	2312,1	2 789,6	2310,9	2 439,3	2 932,8	2 791,9	2 906,1	2 899,8	2 444,7	4 267,8
2000	2541,5	2532,8	3496,7	3 348,9	3413,5	3 920,3	4 172,4	3 976,8	4 398,1	5 223,6	3 905,1	5 438,6
2001	3894,5	3460,4	4015,4	4 301,2	4004,7	3 850,8	4 866,6	4 593,6	4 281,5	4 482,2	4 452,2	5 582,9
2002	3857,9	4328,8	4378,1	5 099,2	5425,6	4 579,4	5 560,6	5 351,0	4 963,6	5 229,7	5 597,3	7 583,1
2003	4637,1	5182,2	5556,5	6 059,9	6101,0	5 701,5	6 245,9	7 194,1	6 680,7	6 499,5	7 052,6	8 254,4
2004	4996,3	5892,5	6621,6	6 894,6	6596,2	7 409,8	8 989,9	8 742,8	8 011,0	8 103,5	8 706,4	9 628,3

За даними Держкомстату України

ДОДАТОК Р

Порівняльний аналіз різних редакцій Закону України

"Про систему оподаткування" та проекту Податкового кодексу

Редакції Закону			Проект закону
1991 (№ 1251-ХІІ від 25.06.91р.)	1994 (№ 3904-Х ІІ від 02.02.94 р.)	1997 (№ 32/97-ВР від 24.01.97р.)	України, КМ України від 14.05.02р. "Податковий кодекс України"
А. Загальнодержавні податки та			Обов'язкові платежі
Податок на прибуток	Податок на доходи підприємств і організацій	Податок на прибуток підприємств	Податок на прибуток підприємств
		Доповнення до ЗУ № 32/97-ВР від 24.01.97р.: податок на прибуток підприємств у т.ч. дивіденди, що сплачуються до бюджету державними некоорпоративними, казенними або комунальними підприємствами (ЗУ №349-IV від 24. 12.2002)	
Податок на прибуток іноземних юридичних осіб від діяльності в Україні			
Податок на доходи			
Податок на фонд оплати праці колгоспників			

Податок із власників транспортних засобів	Податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	Податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	Податок на транспортні засоби
	Податок на майно підприємств (проект)	Податок на нерухоме майно (проект)	Податок на майно
Плата за землю	Плата за землю	Плата (податок) за землю	
	Податок на промисел	Податок на промисел	
Податок з обороту			
Податок на експорт та імпорт			
Податок на додану вартість	Податок на додану вартість	Податок на додану вартість	Податок на додану вартість
		Доповнення до ЗУ № 32/97-ВР від 24.01.97 р.: збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства (чинний 30.07.99)	
Акцизний збір	Акцизний збір	Акцизний збір	Акцизний податок
Мито	Мито	Мито	Мито
Плата за природні ресурси	Плата за спеціальне використання природних ресурсів	Збір за спеціальне використання природних ресурсів	Платежі за спеціальне використання природних ресурсів
Лісовий дохід			
Екологічний податок	Плата за забруднення навколишнього природного середовища	Збір за забруднення навколишнього природного середовища	Екологічний збір
Державне мито	Державне мито	Державне мито	Державне мито
•		Рентні платежі	Рентні платежі

Редакції Закону			Проект закону України, КМ України від 14.05.02р. "Податковий кодекс України"
1991 (№1251-XII від 25.06.91р.)	1994 (№ 3904-X II від 02.02.94 р.)	1997 (№ 32/97-ВР від 24.01.97р.)	
	Плата за відшкодування витрат на геологорозвідувальні роботи	Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету	
•	Відрахування та збори на будівництво, ремонт і утримання автомобільних доріг	Доповнення до ЗУ № 32/97-ВР від 24.01.97р.: відрахування та збори на будівництво, ремонт і утримання автомобільних доріг (№22 1/97-ВР від 19.04.97р.)	
		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		

Редакції Закону			Проект закону України, КМ України від 14.05.02р. "Податковий кодекс України"
1991 (№ 1251-ХІ від 25.06.91р.)	1994 (№ 3904-Х 11 від 02.02.94 р.)	1997 (№ 32/97-ВР від 24.01.97р.)	
	Внески до Фонду соціального стра- хування	Збір на обов'язкове соціальне страху- вання	
	Внески до Пенсій- ного фонду України	Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування	
		Збір до Держав- ного інновацій- ного фонду	
Б. Місцеві податки і збори			
	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
	Збір за паркування автомобілів	Збір за припарку- вання автотран- спорту	Збір за паркування автотранспорту
	Курортний збір	Курортний збір	Курортний податок
	Збір за видачу ор- дера на квартиру	Збір за видачу ор- дера 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 вико- ристання місцевої символіки	Збір за право вико- ристання місцевої символіки	Податок за викорис- тання місцевої символіки
	Збір за право проведення кіно і телезйомок	Збір за право проведення кіно і телезйомок	

Редакції Закону			Проект закону України, КМ України від 14.05.02р. "Податковий кодекс України"
1991 (№1251-X11 від 25.06.91р.)	1994 (№ 3904-X 11 від 02.02.94р.)	1997 (№ 32/97-ВР від 24.01.97р.)	
	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 С

Динаміка щомісячних загальних видатків зведеного бюджету (млн. грн.)

	Січень	Лютий	Березень	Квітень	Травень	Червень	Липень	Серпень	Вересень	Жовтень	Листопад	Грудень
1999	1307,7	1831,2	2247,8	2301,0	2097,0	2180,0	2508,8	2467,4	2732,9	2801,6	2084,8	7684,5
2000	1745,6	2451,4	3523,4	3937,5	2992,7	4776,3	2867,1	4752,5	4195,0	4521,7	4080,0	7409,7
2001	2571,0	3591,5	4726,0	4116,2	4418,9	4534,2	4583,2	4862,2	4349,6	4471,9	5091,0	7742,1
2002	2476,2	4193,9	5236,8	5193,1	4363,1	4837,9	5077,0	4793,1	4650,6	4667,4	5053,8	9776,0
2003	3186,0	4438,8	5782,4	5680,3	5073,9	6493,5	5939,9	6055,2	6596,4	6975,7	6577,2	12855,9
2004	3360,1	5684,0	7253,3	7451,4	5676,8	8418,5	8695,9	8188,3	10695,1	10696,5	10070,1	15092,6

Складено за даними Держказначейства України

Таблиця 0.1 Перелік офшорних юрисдикцій [14]

Андорра	Острів Мен
Антигуа	Ліхтенштейн
Багами	Монако
Барбадос	Науру
Бахрейн	Монсеррат
Беліз	Нідерланди
Бермуди	Нідерландські Антильські острови
Британські Віргінські острови	Панама
Вануату	Люксембург
Гібралтар	Сінгапур
Гонконг	Св. Кітс
Кайманові острові	Шрі-Ланка
Кантоне Д'Італія	Св Вінсент
Кіпр	Швейцарія
Коста-Ріка	Острови Теркс і Кайкос
Нормандські острови	Ліберія

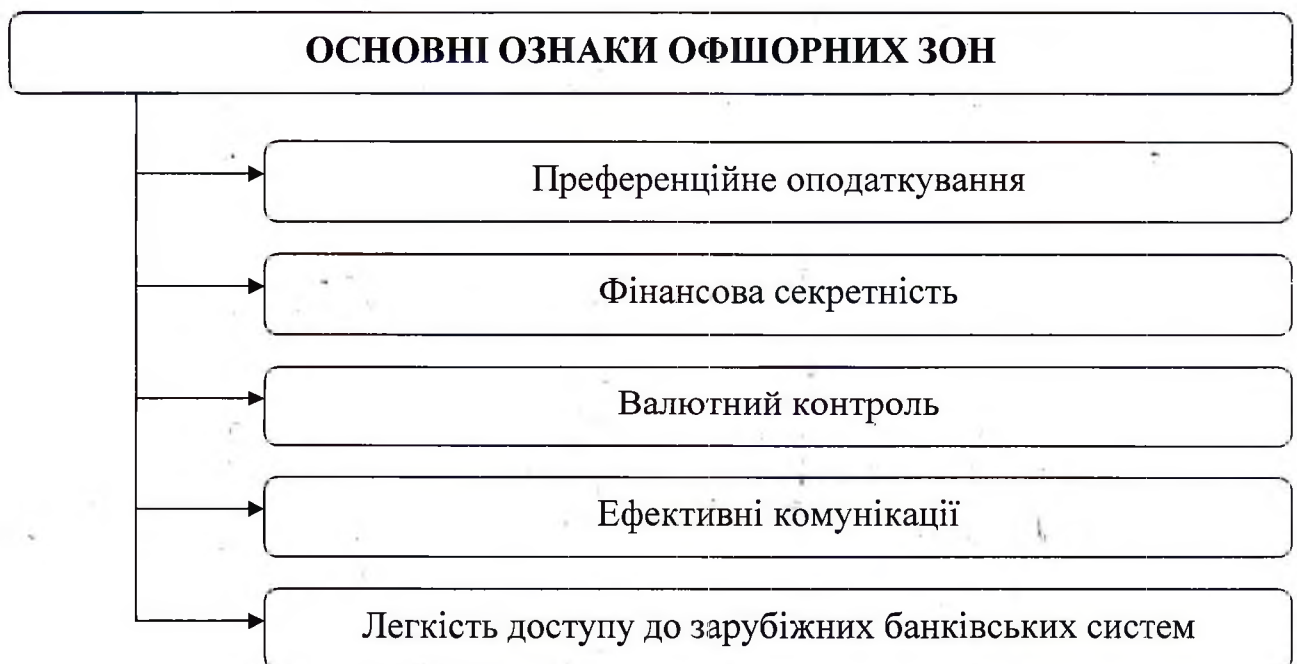
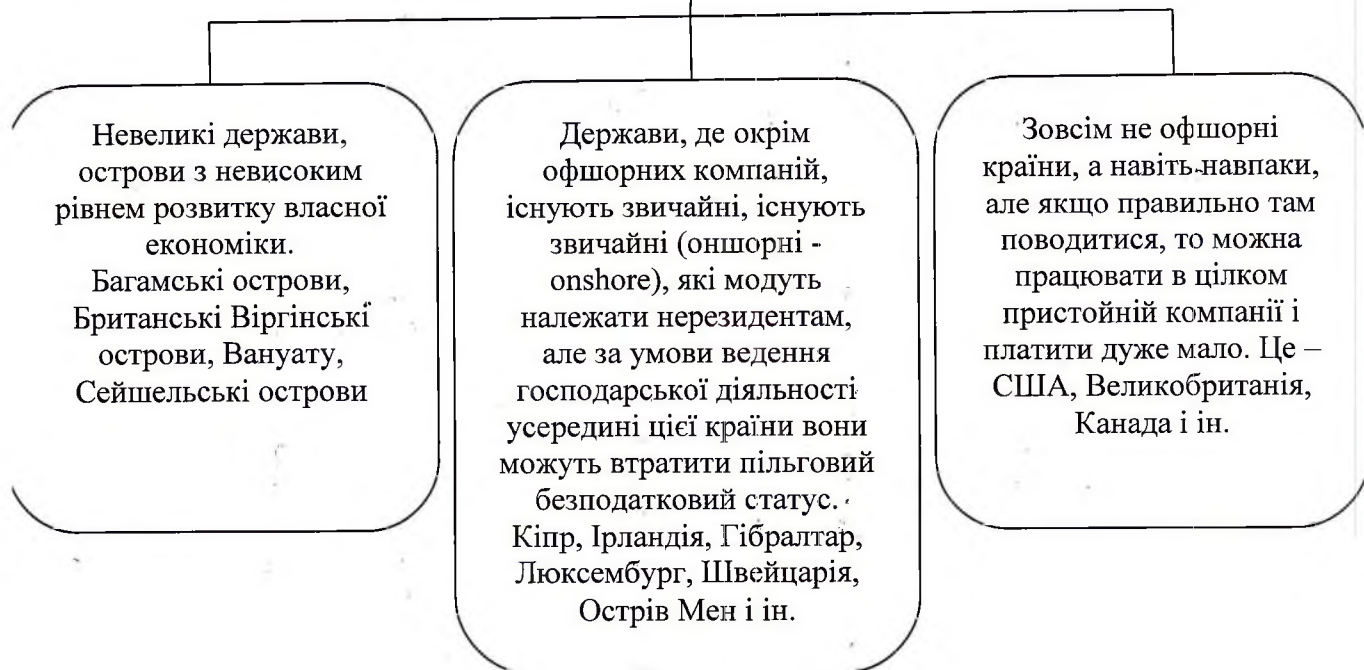


Рис. 0.1. Основні ознаки офшорних зон

КАТЕГОРІЇ ОФШОРНИХ ЗОН



Таблиця 0:2 Податкові характеристики офшорних зон групи 1 [20, с.2]

Податки / країни	Багами	Джерсі, Гернсі	О-в Мен	О-ва Тюркс і Кайкос	Британські Віргінські о-ва	Бермудські о-ва	Ліхтенштейн	Гонконг
Податок на корпорацію	Немає	Немає	Немає	Немає	Немає	Немає	Немає	Немає,
Податок на збільшення капіталу	Немає	Немає	Немає	Немає	Немає	Немає	Немає	Немає
Податок на спадок	Немає	Немає	Немає	Немає (для неофшорних суб'єктів 2%)	Немає	Немає	Макс 2%	6-18 %
Щорічний податок на капітал	Немає	Немає	Немає	Немає	Немає	Немає	Немає	0,6 %, мін 600 ГОН кон Для неофш компанії
Податки біля джерела:		Офшор фірмам						
На дивіденди	Ні	Немає	Немає	Немає	Немає	Немає	Немає	Немає
На проценти	Ні	Немає	Немає	Немає	Немає	Немає	Немає	Немає
На роялті	Ні	Немає	Немає	Немає	Немає	Немає	Немає	%
Договори про уникнення ПОДВІЙНОГО Оподаткування	Немає	2	1	Немає	1	1	Немає	Немає

Податок з доходів фізичних осіб	Немає	20% Для нерезидентів, 0% для офшорн фірм	20% при джерелі на о-ві Мен	Немає	Немає	Немає	Немає	Немає при джерелі в Гонконг 3і 16,5 %
Щорічний реєстраційний збір	500-1250 \$	500 фунтів стерлінгів	250 фунтів стерлінгів	700-1200\$	3500\$	3500\$	15000\$	Мін 600 ГОН к доларів

Таблиця 0.3 Податкові характеристики офшорних зон групи 2 [21]

Офшорна зона	Податок на прибуток, %	Щорічний збір, \$
Швейцарія (кантон Женева)	3,6-9,8 %	9000
Острів Мальта	5,0	2500
Малайзія	3	740

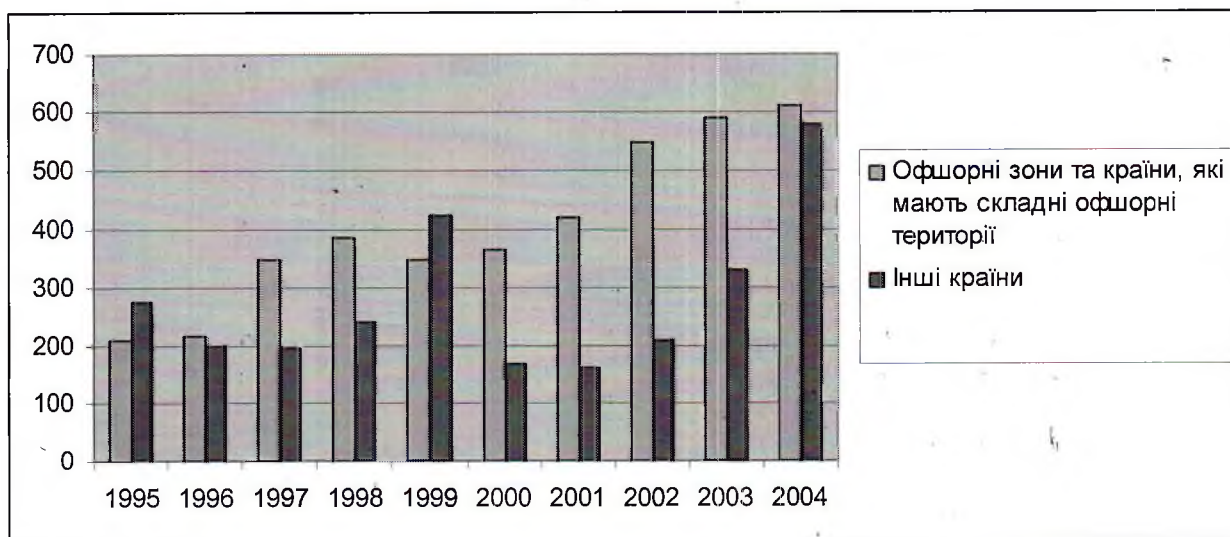


Рис. 0.2. Порівняльна динаміка інвестицій в економіку України з офшорних і інших країн [50, с.25] (складено автором)

Таблиця 0.4

Прямі іноземні інвестиції в економіку України по групах 1995-2004 рр.

[складено автором за даними 50, с. 24]

	Країни	Інвестовано в Україну за період 1995-2004 рр.	В % до загальної суми
Офшорні зони	Кіпр	779,2 млн. грн.	11,7
	BVI	381 млн. грн.	5,723
	Ліхтенштейн	87,1 млн. грн.	1,308
	Всього	1247 млн. грн.	18,73
Країни, які мають в складі офшорні зони	США	1075 млн. грн.	16,15
	Нідерланди	463,9 млн. грн.	6,968
	Сполучене королівство	686,1 млн. грн.	10,31
	Ірландія	79,1 млн. грн.	1,188
	Швейцарія	319,5 млн. грн.	4,799
	Всього	2623 млн. грн.	39,4
Неофшорні країни		2787 млн. грн.	41,86
Всього інвестицій		6658 млн. грн.	100

Показник, у % до ВВП	Економіко-математична модель, статистичні оцінки, t – часовий інтервал, (рік)	Додаток У	
		Прогноз	
Усього доходів	$y = \frac{t}{0.1098 \cdot 10^{-3} + 0.0382t - 0.5147 \cdot 10^{-3} t^2},$ $R = 0.99366$	2007	28.807
		2008	30.27
		2010	31.24
Доходи податкові	$y = e^{2.8596 + 0.0297684t}, R = 0.8571$ $y = 17.377 + 0.5797t, R = 0.8624$ $y = 3.3324 + 0.55013 \ln(t), R = 0.78275$	2007	22.817
		2008	23.506
		2010	24.948
Податок із доходів фізичних осіб	$y = e^{1.34374} \cdot t^{0.12818}, R = 0.80639$	2007	22.595
		2008	23.174
		2010	23.334
Податок на прибуток підприємств	$y = \frac{t}{0.1572 \cdot 10^{-3} + 0.2452t - 0.4443 \cdot 10^{-1} t^2},$ $R = 0.98478$	2007	5.041
		2008	5.099
		2010	5.1994
Акцизний збір	$y = 0.93378 + 0.21216t, R = 0.92895$ $y = e^{0.05599 + 0.124144t}, R = 0.9278$	2007	5.0803
		2008	5.149
		2010	5.271
Доходи неподаткові	$y = \frac{t}{0.15554 \cdot 10^{-3} + 0.12556t - 0.4242 \cdot 10^{-2} t^2},$ $R = 0.99256$	2007	4.872
		2008	4.980
		2010	5.211
Інші доходи	$y = 3.8798 - 1.2847\sqrt{t}, R = 0.75514$	2007	2.8432
		2008	3.0554
		2010	3.4797
		2007	3.2324
		2008	3.6596
		2010	4.6909
		2007	6.108
		2008	5.9538
		2010	5.6674
		2007	0.0256
		2008	-0.1828
		2010	-0.5706

ПРОСТАЯ РЕГРЕССИЯ. Файл: Усього доходів

Модель: экспонента $Y = \text{EXP}(a_0 + a_1 \cdot x)$

Коэфф. a_0 a_1
 Значение 10.61 0.1222
 Ст.ошиб. 0.09449 0.02265
 Значим. 0 0.0109

Источник Сум.квадр. Степ.св Средн.квадр.
 Регресс. 0.2209 1 0.2209
 Остаточн 0.02278 3 0.007594
 Вся 0.2437 4

Множеств R R^2 $R^2_{\text{прив}}$ Ст.ошиб. F Значи
 0.95211 0.90651 0.87535 0.087145 29.09 0.0001

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

	Хпрогн	Упрогн	Ст.ошиб	Довер.инт
7	9.516E4	7867	2.472E4	
8	1.075E5	8845	2.779E4	
9	1.215E5	9951	3.127E4	
10	1.373E5	1.115E4	3.502E4	
11	1.551E5	1.24E4	3.897E4	
12	1.753E5	1.371E4	4.307E4	

ПРОСТАЯ РЕГРЕССИЯ. Файл: Доходи податкові

Переменные: x_1, x_3

Модель: линейная $Y = a_0 + a_1 \cdot x$

Коэфф. a_0 a_1
 Значение 2.149E4 6497
 Ст.ошиб. 4007 960.5
 Значим. 0.0111 0.0055

Источник Сум.квадр. Степ.св Средн.квадр.
 Регресс. 6.247E8 1 6.247E8
 Остаточн 4.096E7 3 1.365E7
 Вся 6.657E8 4

Множеств R R^2 $R^2_{\text{прив}}$ Ст.ошиб. F Значим
 0.96875 0.93847 0.91796 3695.1 45.76 0

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

	Хпрогн	Упрогн	Ст.ошиб	Довер.инт
7	6.697E4	5082	1.597E4	
8	7.347E4	5715	1.796E4	
9	7.997E4	6429	2.02E4	
10	8.646E4	7200	2.262E4	
11	9.296E4	8013	2.518E4	
12	9.946E4	8855	2.782E4	

Модель: экспонента $Y = \text{EXP}(a_0 + a_1 * x)$

Коэфф.	a0	a1
Значение	10.16	0.1454
Ст.ошиб.	0.06375	0.01528
Значим.	0	0.0019

Источник	Сум.квадр.	Степ.св	Средн.квадр.
Регресс.	0.3127	1	0.3127
Остаточн	0.01037	3	0.003457
Вся	0.3231	4	

Множеств R	R^2	R^2прив	Ст.ошиб.	F	Значим
0.98382	0.9679	0.9572	0.058794	90.46	0

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн	Упрогн	Ст.ошиб	Довер.инт
7	7.122E4	3178	9986
8	8.237E4	3574	1.123E4
9	9.525E4	4020	1.263E4
10	1.102E5	4503	1.415E4
11	1.274E5	5011	1.574E4
12	1.473E5	5538	1.74E4

ПРОСТАЯ РЕГРЕССИЯ. Файл: Податок з доходів фізичних осіб

Переменные: x1, x4

Модель: линейная $Y = a_0 + a_1 * x$

Коэфф.	a0	a1
Значение	4744	1526
Ст.ошиб.	907	217.4
Значим.	0.012	0.0049

Источник	Сум.квадр.	Степ.св	Средн.квадр.
Регресс.	3.446E7	1	3.446E7
Остаточн	2.099E6	3	6.998E5
Вся	3.655E7	4	

Множеств R	R^2	R^2прив	Ст.ошиб.	F	Значим
0.97086	0.94257	0.92343	836.54	49.24	0

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн	Упрогн	Ст.ошиб	Довер.инт
7	1.542E4	1151	3615
8	1.695E4	1294	4065
9	1.848E4	1455	4573
10	2E4	1630	5122
11	2.153E4	1814	5700
12	2.305E4	2005	6299

Модель: степенная $Y = \text{EXP}(a_0) * x^{a_1}$
 Коэфф. a_0 a_1
 Значение 8.721 0.4289
 Ст.ошиб. 0.08636 0.06462
 Значим. 0 0.0058

Источник Сум.квадр. Степ.св Средн.квадр.
 Регресс. 0.368 1 0.368
 Остаточн 0.02506 3 0.008353
 Вся 0.393 4

Множеств R R^2 R^2 прив Ст.ошиб. F Значим
 0.96759 0.93624 0.91499 0.091397 44.05 0

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн	Упрогн	Ст.ошиб	Довер.инт
7	1.413E4	1354	4253
8	1.496E4	1522	4782
9	1.573E4	1712	5380
10	1.646E4	1918	6025
11	1.715E4	2134	6705
12	1.78E4	2358	7410

Модель: экспонента $Y = \text{EXP}(a_0 + a_1 * x)$
 Коэфф. a_0 a_1
 Значение 8.622 0.1591
 Ст.ошиб. 0.08488 0.02035
 Значим. 0 0.0035

Источник Сум.квадр. Степ.св Средн.квадр.
 Регресс. 0.3746 1 0.3746
 Остаточн 0.01839 3 0.006128
 Вся 0.393 4

Множеств R R^2 R^2 прив Ст.ошиб. F Значим
 0.97633 0.95322 0.93763 0.078284 61.13 0

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн	Упрогн	Ст.ошиб	Довер.инт
7	1.69E4	1400	4398
8	1.982E4	1574	4946
9	2.324E4	1771	5564
10	2.724E4	1983	6231
11	3.194E4	2207	6935
12	3.745E4	2439	7663

ПРОСТАЯ РЕГРЕССИЯ. Файл: Податок на прибуток

Переменные: x1, x5

Модель: линейная $Y = a_0 + a_1 * x$

Коэфф.	a0	a1
Значение	4500	1699
Ст.ошиб.	1959	469.7
Значим.	0.1045	0.0345

Источник Сум.квадр. Степ.св Средн.квадр.

Регресс.	4.271E7	1	4.271E7
Остаточн	9.797E6	3	3.266E6
Вся	5.25E7	4	

Множеств R	R^2	R^2прив	Ст.ошиб.	F	Значим
0.90189	0.8134	0.75121	1807.1	13.08	0.0008

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн	Упрогн	Ст.ошиб	Довер.инт
--------	--------	---------	-----------

7	1.639E4	2486	7810
8	1.809E4	2795	8781
9	1.979E4	3144	9879
10	2.149E4	3521	1.106E4
11	2.319E4	3919	1.231E4
12	2.488E4	4331	1.361E4

Модель: экспонента $Y = EXP(a_0 + a_1 * x)$

Коэфф.	a0	a1
Значение	8.679	0.1529
Ст.ошиб.	0.1514	0.03629
Значим.	0	0.0225

Источник Сум.квадр. Степ.св Средн.квадр.

Регресс.	0.3462	1	0.3462
Остаточн	0.05846	3	0.01949
Вся	0.4047	4	

Множеств R	R^2	R^2прив	Ст.ошиб.	F	Значим
0.92495	0.85553	0.80738	0.1396	17.77	0.0003

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн	Упрогн	Ст.ошиб	Довер.инт
--------	--------	---------	-----------

7	1.714E4	1986	6242
8	1.998E4	2234	7018
9	2.328E4	2513	7895
10	2.713E4	2814	8843
11	3.161E4	3132	9841
12	3.683E4	3461	1.088E4

ПРОСТАЯ РЕГРЕССИЯ. Файл: ПДВ

Переменные: x1, x6

Модель: линейная $Y = a_0 + a_1 \cdot x$

Коэфф.	a0	a1
Значение	7406	1345
Ст.ошиб.	1542	369.8
Значим.	0.0154	0.034

Источник	Сум.квадр.	Степ.св	Средн.квадр.
Регресс.	2.679E7	1	2.679E7
Остаточн	6.071E6	3	2.024E6
Вся	3.286E7	4	

Множеств R	R^2	R^2прив	Ст.ошиб.	F	Значим
0.9029	0.81524	0.75365	1422.6	13.24	0.0007

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн	Упрогн	Ст.ошиб	Довер.инт
--------	--------	---------	-----------

7	1.682E4	1957	6148
8	1.817E4	2200	6913
9	1.951E4	2475	7777
10	2.086E4	2772	8710
11	2.22E4	3085	9693
12	2.355E4	3409	1.071E4

Модель: экспонента $Y = \text{EXP}(a_0 + a_1 \cdot x)$

Коэфф.	a0	a1
Значение	9.003	0.1083
Ст.ошиб.	0.108	0.02589
Значим.	0	0.023

Источник	Сум.квадр.	Степ.св	Средн.квадр.
Регресс.	0.1736	1	0.1736
Остаточн	0.02976	3	0.009918
Вся	0.2034	4	

Множеств R	R^2	R^2прив	Ст.ошиб.	F	Значим
0.92395	0.85368	0.80491	0.099591	17.5	0.0004

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн	Упрогн	Ст.ошиб	Довер.и
--------	--------	---------	---------

7	1.734E4	1787	5616
8	1.933E4	2010	6314
9	2.154E4	2261	7103
10	2.4E4	2532	7956
11	2.675E4	2818	8854
12	2.981E4	3114	9784

ПРОСТАЯ РЕГРЕССИЯ. Файл: Акцизный збір

Переменные: x1, x7

Модель: линейная $Y = a_0 + a_1 \cdot x$

Коэфф.	a0	a1
Значение	656.8	903.5
Ст.ошиб.	842.5	202
Значим.	0.5048	0.019

Источник Сум.квадр. Степ.св Средн.квадр.

Регресс. 1.208E7 1 1.208E7

Остаточн 1.811E6 3 6.038E5

Вся 1.389E7 4

Множеств R R^2 R^2прив Ст.ошиб. F Значим

0.93253 0.86961 0.82615 777.02 20.01 0.0002

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн Упрогн Ст.ошиб Довер.инт

7 6981 1069 3358

8 7884 1202 3776

9 8788 1352 4248

10 9691 1514 4758

11 1.059E4 1685 5294

12 1.15E4 1862 5851

Модель: экспонента $Y = \text{EXP}(a_0 + a_1 \cdot x)$

Коэфф.	a0	a1
Значение	7.362	0.2292
Ст.ошиб.	0.1522	0.03648
Значим.	0	0.0068

Источник Сум.квадр. Степ.св Средн.квадр.

Регресс. 0.7777 1 0.7777

Остаточн 0.05909 3 0.0197

Вся 0.8368 4

Множеств R R^2 R^2прив Ст.ошиб. F Значим

0.96405 0.92939 0.90585 0.14034 39.49 0

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн Упрогн Ст.ошиб Довер.инт

7 7835 668.5 2100

8 9853 751.6 2362

9 1.239E4 845.5 2657

10 1.558E4 947 2976

11 1.96E4 1054 3311

12 2.465E4 1165 3659

ПРОСТАЯ РЕГРЕССИЯ. Файл: Доходи неподаткові

Переменные: x1, x8

Модель: линейная $Y = a_0 + a_1 \cdot x$

Коэфф.	a0	a1
Значение	9625	1873
Ст.ошиб.	3370	807.8
Значим.	0.0634	0.1024

Источник Сум.квадр. Степ.св Средн.квадр.

Регресс. 5.192E7 1 5.192E7

Остаточн 2.897E7 3 9.657E6

Вся 8.089E7 4

Множеств R R^2 R^2прив Ст.ошиб. F Значим

0.80115 0.64184 0.52245 3107.6 5.376 0.011

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн Упрогн Ст.ошиб Довер.инт

7 2.274E4 4274 1.343E4

8 2.461E4 4806 1.51E4

9 2.648E4 5407 1.699E4

10 2.835E4 6056 1.903E4

11 3.023E4 6739 2.117E4

12 3.21E4 7447 2.34E4

Модель: экспонента $Y = \text{EXP}(a_0 + a_1 \cdot x)$

Коэфф.	a0	a1
Значение	9.288	0.108
Ст.ошиб.	0.1929	0.04626
Значим.	0	0.1008

Источник Сум.квадр. Степ.св Средн.квадр.

Регресс. 0.1727 1 0.1727

Остаточн 0.095 3 0.03167

Вся 0.2677 4

Множеств R R^2 R^2прив Ст.ошиб. F Значим

0.80324 0.6452 0.52693 0.17795 5.455 0.0105

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн Упрогн Ст.ошиб Довер.инт

7 2.302E4 4009 1.26E4

8 2.564E4 4508 1.416E4

9 2.857E4 5071 1.593E4

10 3.183E4 5680 1.785E4

11 3.546E4 6320 1.986E4

12 3.95E4 6985 2.195E4

ПРОСТАЯ РЕГРЕССИЯ. Файл: Відсоток усього

Переменные: x1, x2

Модель: оптимума $Y = x/(a_0 + a_1 * x + a_2 * x^2)$

Коэфф. a_0 a_1 a_2
 Значение-0.00010982 0.038194-0.00051468
 Ст.ошиб.0.00494710.00452580.00098838
 Значим. 0.9824 0.0106 0.6523

Источник Сум.квадр. Степ.св Средн.квадр.
 Регресс. 0.017971 20.0089853
 Остаточн0.00023004 20.00011502
 Вся 0.018201 4

Множеств R R^2 R^2 прив Ст.ошиб. F Значим
 0.99366 0.98736 0.97472 0.010725 78.119 0.0107

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн	Упрогн	Ст.ошиб	Довер.инт
7	28.922	1.7641	7.3772
8	29.358	1.9836	8.2949
9	29.807	2.2314	9.3315
10	30.27	2.4993	10.451
11	30.748	2.7813	11.631
12	31.242	3.0736	12.853

ПРОСТАЯ РЕГРЕССИЯ. Файл: Доходи податкові%

Переменные: x1, x3

Модель: линейная $Y = a_0 + a_1 * x$

Коэфф. a_0 a_1
 Значение 17.377 0.57973
 Ст.ошиб. 0.81956 0.19647
 Значим. 0.0002 0.0586

Источник Сум.квадр. Степ.св Средн.квадр.
 Регресс. 4.9741 1 4.9741
 Остаточн 1.7139 3 0.57131
 Вся 6.688 4

Множеств R R^2 R^2 прив Ст.ошиб. F Значим
 0.8624 0.74373 0.65831 0.75585 8.7065 0.0025

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн	Упрогн	Ст.ошиб	Довер.инт
7	21.435	1.0396	3.2666
8	22.015	1.169	3.673
9	22.595	1.3151	4.1319
10	23.174	1.4729	4.6279
11	23.754	1.6391	5.1501
12	24.334	1.8114	5.6915

Модель: экспонента $Y = \text{EXP}(a_0 + a_1 * x)$

Коэфф. a_0 a_1
Значение 2.8596 0.029764
Ст.ошиб. 0.043076 0.010327
Значим. 0 0.062

Источник Сум.квадр. Степ.св Средн.квадр.

Регресс. 0.013111 1 0.013111
Остаточн 0.0047349 30.0015783
Вся 0.017846 4

Множеств R R^2 $R^2_{\text{прив}}$ Ст.ошиб. F Значим
0.85714 0.73469 0.64625 0.039728 8.3074 0.0029

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн Упрогн Ст.ошиб Довер.инт

7	21.498	1.0253	3.2214
8	22.148	1.1528	3.6221
9	22.817	1.2969	4.0748
10	23.506	1.4525	4.5639
11	24.217	1.6164	5.0789
12	24.948	1.7863	5.6127

Модель: оптимума $Y = x / (a_0 + a_1 * x + a_2 * x^2)$

Коэфф. a_0 a_1 a_2
Значение -7.7303E-6 0.058174 -0.0017697
Ст.ошиб. 0.00391310 0.00357990 0.00078181
Значим. 0.9938 0.0025 0.1526

Источник Сум.квадр. Степ.св Средн.квадр.

Регресс. 0.031357 2 0.015678
Остаточн 0.00014393 27.1965E-5
Вся 0.031501 4

Множеств R R^2 $R^2_{\text{прив}}$ Ст.ошиб. F Значим
0.99771 0.99543 0.990860 0.0084832 217.86 0.0036

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн Упрогн Ст.ошиб Довер.инт

7	21.841	1.0344	4.3255
8	22.719	1.163	4.8636
9	23.671	1.3084	5.4714
10	24.706	1.4654	6.1281
11	25.835	1.6308	6.8197
12	27.073	1.8022	7.5365

ПРОСТАЯ РЕГРЕССИЯ. Файл: ВідсоткиЗфізичнихосіб

Переменные: x1, x4

Модель: логарифмическая $Y = a_0 + a_1 \cdot \ln(x)$

Коэфф. a_0 a_1
Значение 3.8324 0.55013
Ст.ошиб. 0.33747 0.25252
Значим. 0.0012 0.1168

Источник Сум.квадр. Степ.св Средн.квадр.
Регресс. 0.60535 1 0.60535
Остаточн 0.38265 3 0.12755
Вся 0.988 4

Множеств R R^2 $R^2_{\text{прив}}$ Ст.ошиб. F Значим
0.78275 0.6127 0.4836 0.35714 4.746 0.016

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн	Yпрогн	Ст.ошиб	Довер.инт
7	4.9029	0.49123	1.5435
8	4.9763	0.55235	1.7355
9	5.0411	0.62137	1.9524
10	5.0991	0.69595	2.1867
11	5.1515	0.77449	2.4335
12	5.1994	0.85589	2.6892

Модель: степени .5. $Y = a_0 + a_1 \cdot \sqrt{x}$

Коэфф. a_0 a_1
Значение 3.2281 0.66467
Ст.ошиб. 0.65747 0.33728
Значим. 0.0144 0.1428

Источник Сум.квадр. Степ.св Средн.квадр.
Регресс. 0.55741 1 0.55741
Остаточн 0.43059 3 0.14353
Вся 0.988 4

Множеств R R^2 $R^2_{\text{прив}}$ Ст.ошиб. F Значим
0.75112 0.56418 0.41891 0.37885 3.8837 0.0284

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн	Yпрогн	Ст.ошиб	Довер.инт
7	4.9866	0.5211	1.6373
8	5.1081	0.58592	1.841
9	5.2221	0.65914	2.071
10	5.33	0.73825	2.3196
11	5.4325	0.82157	2.5814
12	5.5306	0.90792	2.8527

Модель: экспонента $Y = \exp(a_0 + a_1 \cdot x)$

Коэфф. a_0 a_1
Значение 1.3345 0.042125
Ст.ошиб. 0.097545 0.023385
Значим. 0.0007 0.169

Источник Сум.квадр. Степ.св Средн.квадр.
 Регресс. 0.026263 1 0.026263
 Остаточн 0.024279 30.0080932
 Вся 0.050542 4

Множеств R R^2 R^2прив Ст.ошиб. F Значим
 0.72085 0.51962 0.35949 0.089962 3.245 0.046

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн	Упрогн	Ст.ошиб	Довер.инт
7	5.1009	0.57713	1.8134
8	5.3204	0.64893	2.039
9	5.5493	0.73002	2.2938
10	5.788	0.81765	2.5691
11	6.037	0.90992	2.859
12	6.2968	1.0056	3.1595

Модель: степенная $Y = \text{EXP}(a_0) * x^{a_1}$

Коэфф. a0 a1
 Значение 1.3437 0.12818
 Ст.ошиб. 0.072531 0.054275
 Значим. 0.0003 0.0984

Источник Сум.квадр. Степ.св Средн.квадр.
 Регресс. 0.032866 1 0.032866
 Остаточн 0.017676 30.0058921
 Вся 0.050542 4

Множеств R R^2 R^2прив Ст.ошиб. F Значим
 0.80639 0.65026 0.53368 0.07676 5.5779 0.0098

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн	Упрогн	Ст.ошиб	Довер.инт
7	4.9192	0.49738	1.5628
8	5.0041	0.55926	1.7572
9	5.0803	0.62915	1.9768
10	5.1493	0.70466	2.2141
11	5.2126	0.78418	2.4639
12	5.2711	0.86661	2.7229

ПРОСТАЯ РЕГРЕССИЯ. Файл: Податок на прибуток%

Переменные: x1, x5

Модель: оптимума $Y = x / (a_0 + a_1 * x + a_2 * x^2)$

Коэфф. a0 a1 a2
 Значение -0.00015716 0.24523 -0.0044428
 Ст.ошиб. 0.047601 0.0435460 0.0095101
 Значим. 0.993 0.0265 0.6829

Источник Сум.квадр. Степ.св Средн.квадр.
 Регресс. 0.68353 2 0.34176

Остаточн 0.021297 2 0.010649
Вся 0.70482 4

Множеств R R^2 R^2прив Ст.ошиб. F Значим
0.98478 0.96978 0.93957 0.10319 32.094 0.0282

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн	Упрогн	Ст.ошиб	Довер.инт
7	4.6704	0.55265	2.3111
8	4.7693	0.6214	2.5986
9	4.8725	0.69905	2.9233
10	4.9803	0.78296	3.2742
11	5.093	0.87132	3.6437
12	5.2108	0.9629	4.0267

ПРОСТАЯ РЕГРЕССИЯ. Файл: Акцизный збір %

Переменные: x1, x7

Модель: линейная $Y = a_0 + a_1 \cdot x$
Кэфф. a0 a1
Значение 0.93378 0.21216
Ст.ошиб. 0.20363 0.048817
Значим. 0.0177 0.0206

Источник Сум.квадр. Степ.св Средн.квадр.
Регресс. 0.66619 1 0.66619
Остаточн 0.10581 3 0.03527
Вся 0.772 4

Множеств R R^2 R^2прив Ст.ошиб. F Значим
0.92895 0.86294 0.81725 0.1878 18.888 0.0003

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн	Упрогн	Ст.ошиб	Довер.инт
7	2.4189	0.25832	0.81164
8	2.6311	0.29045	0.91261
9	2.8432	0.32675	1.0267
10	3.0554	0.36597	1.1499
11	3.2676	0.40727	1.2796
12	3.4797	0.45007	1.4141

Модель: экспонента $Y = \text{EXP}(a_0 + a_1 \cdot x)$
Кэфф. a0 a1
Значение 0.055995 0.12414
Ст.ошиб. 0.12021 0.028819
Значим. 0.672 0.0212

Источник Сум.квадр. Степ.св Средн.квадр.
Регресс. 0.22807 1 0.22807
Остаточн 0.036875 3 0.012292
Вся 0.26494 4

Множеств R R^2 R^2прив Ст.ошиб. F Значим

0.9278 0.86082 0.81442 0.11087 18.554 0.0003

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн Упрогн Ст.ошиб Довер.инт

7 2.5217 0.21841 0.68626

8 2.855 0.24558 0.77164

9 3.2324 0.27627 0.86806

10 3.6596 0.30943 0.97225

11 4.1433 0.34435 1.082

12 4.6909 0.38055 1.1957

ПРОСТАЯ РЕГРЕССИЯ. Файл: Доходи неподаткові%

Переменные: x1, x8

Модель: оптимума $Y = x/(a_0 + a_1 * x + a_2 * x^2)$

Коэфф. a0 a1 a2

Значение -0.00015554 0.125560.0042416

Ст.ошиб. 0.023899 0.0218630.0047748

Значим. 0.9913 0.0253 0.5306

Источник Сум.квадр. Степ.св Средн.квадр.

Регресс. 0.35701 2 0.1785

Остаточн 0.0053685 20.0026843

Вся 0.36237 4

Множеств R R^2 R^2прив Ст.ошиб. F Значим

0.99256 0.98519 0.97037 0.05181 66.5 0.0127

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн Упрогн Ст.ошиб Довер.инт

7 6.4421 0.84064 3.5154

8 6.2706 0.94522 3.9527

9 6.1081 1.0633 4.4467

10 5.9538 1.191 4.9804

11 5.8071 1.3254 5.5424

12 5.6674 1.4647 6.125

ПРОСТАЯ РЕГРЕССИЯ. Файл: Інші доходи %

Переменные: x1, x9

Модель: степени .5 $Y = a_0 + a_1 * \text{SQR}(x)$

Коэфф. a0 a1

Значение 3.8798 -1.2847

Ст.ошиб. 1.2552 0.64392

Значим. 0.0521 0.1394

Источник	Сум.кв.др.	Степ.св	Средн.кв.др.
Регресс.	2.0825	1	2.0825
Остаточн	1.5695	3	0.52316
Вся	3.652	4	

Множеств R	R^2	R^2прив	Ст.ошиб.	F	Значим
0.75514	0.57024	0.42699	0.7233	3.9806	0.0265

Гипотеза 1: <Регрессионная модель адекватна экспериментальным данным>

Хпрогн	Упрогн	Ст.ошиб	Довер.инт
7	0.48074	0.99487	3.1259
8	0.24605	1.1186	3.5148
9	0.025629	1.2584	3.954
10	-0.18285	1.4095	4.4286
11	-0.38115	1.5685	4.9284
12	-0.57062	1.7334	5.4464

Додаток X

Показник	Економіко-математична модель, статистичні оцінки, y – результативний показник, t – часовий інтервал, (рік)	Прогноз
1	2	3
Усього доходів, млн. грн.	$y = e^{10.61+0.1222t}, R = 0.95211$	2007 121500±31270
		2008 137300±35020
		2010 175300±43070
Доходи податкові, млн. грн.	$y = 21490 + 6497t, R = 0.96875$	2007 79970±20200
		2008 86460±22620
		2010 99460±27820
Податок із доходів фізичних осіб, млн. грн.	$y = e^{10.16+0.1454t}, R = 0.98382$	2007 95250±12630
		2008 110200±14150
		2010 147300±17400
	$y = 4744 + 1526t, R = 0.97086$	2007 18480±4573
		2008 20000±5122
		2010 23050±6299
Податок на прибуток підприємств, млн. грн.	$y = e^{8.622+0.1591t}, R = 0.97633$	2007 23240±5564
		2008 27240±6231
		2010 37450±7663
	$y = 4500 + 1699t, R = 0.90189$	2007 19790±9879
		2008 21490±11060
		2010 24880±13610
ПДВ, млн. грн.	$y = e^{8.679+0.1529t}, R = 0.92495$	2007 23280±7895
		2008 27130±8843
		2010 36830±10880
Акцизний збір, млн. грн.	$y = 7406 + 1345t, R = 0.9029$	2007 19510±7777
		2008 20860±8710
		2010 23550±10710
Доходи неподаткові, млн. грн.	$y = e^{9.003+0.1083t}, R = 0.92395$	2007 21540±7103
		2008 24000±7956
		2010 29810±9784
	$y = 656.8 + 903.5t, R = 0.93253$	2007 8788±4248
		2008 9691±4758
		2010 11500±5851
	$y = e^{7.362+0.22924t}, R = 0.96405$	2007 12390±2657
		2008 15580±2976
		2010 24650±3659
	$y = 9625 + 1873t, R = 0.80115$	2007 26480±16990
		2008 28350±19030
		2010 32100±23400
	$y = e^{9.288+0.1084t}, R = 0.80324$	2007 28570±15930
		2008 31830±17850
		2010 39500±21950

**Економіко-математична модель щодо визначення відносного показника
сукупного податкового навантаження**

Показник	Значення у 2003 р.	Значення у 2004 р.
Вартість основних засобів у 2000 – 2004 р. (основного капіталу), млн. грн.	1026163	1141069
а) на початок року (з урахуванням індексації)		108148,1
б) на кінець року		114106,9
Обсяг амортизаційних відрахувань, млн. грн.	42577	49240
Витрати на заробітну плату, всього по економіці (%)	29626,7	31033,98
Чистий прибуток (сальдо), млн. грн.	4832,6	27669,0
а) підприємства, які одержали прибуток	31657,7	57224,4
б) підприємства які одержали збиток	26825,1	29555,4

Джерело:

Основні засоби України // Статистичний збірник. Відповідальний за випуск Н.Г. Луценко. – К.: Департамент статистики виробництва, 2005

Вхідні дані:

$A_t =$	49240	$A_{t-1} =$	42577
$T_t =$	31033,98	$T_{t-1} =$	29626,7
$\Pi_t =$	27669	$F_{t-1} =$	4832,6
$F_t =$	82747,52	$\Pi_{t-1} =$	77288,96
$K_t =$	1141069	$K_{t-1} =$	1081481
$I_t =$	69613,3		

Розрахунок:

$$Q_{t-1} = A_{t-1} + T_{t-1} + F_{t-1} + \Pi_{t-1} = 154325,26$$

$$Q_t = A_t + T_t + F_t + \Pi_t = 190690,5$$

$$e_t = \frac{A_t}{K_{t-1}} = 0,045530157$$

$$k_t = \frac{K_t}{Q_t} = 5,983879637$$

$$k_{t-1} = \frac{K_{t-1}}{Q_{t-1}} = 7,00780287$$

$$d_t = \frac{\Pi_t}{Q_t} = 0,145098995$$

$$m_t = \frac{I_t}{A_t + \Pi_t} = 0,90513854$$

$$d_t^{sp} = \frac{k_t - k_{t-1} [1 - e_t (1 - m_t)]}{m_t} = -1,097794522$$

$$\Delta Q_t = \frac{Q_t}{Q_{t-1}} - 1 = 0,235640232$$

$$d_t = \frac{1}{m_t} \cdot \left\{ k_t - \frac{k_{t-1} [1 - e_t (1 - m_t)]}{\Delta Q_t + 1} \right\} = 0,372297141$$

$$\tau_t = \frac{T_t}{Q_t} = 0,162745286$$

$$v_t = 1 - \tau_t - d_t - \frac{e_t k_{t-1}}{\Delta Q_t + 1} = 0,206738102$$

ДЕРЖАВНА
МИТНА СЛУЖБА
УКРАЇНИ



THE STATE
CUSTOMS SERVICE
OF UKRAINE

вул. Дегтярівська, 11-г, Київ, 04119
Телефони: (044) 247-26-06, 247-27-06
Факс: (044) 247-28-51, 489-02-12
E-mail: dmsu@customs.gov.ua

11-g.Dehtiarivska Str., Kyiv, Ukraine, 04119
Tel.: (044) 247-26-06, 247-27-06
Fax: (044) 247-28-51, 489-02-12
E-mail: dmsu@customs.gov.ua

29.12.2005 № 14/3-16804

На № _____

ДОВІДКА

про впровадження результатів дослідження дисертаційної роботи

Крисоватого Андрія Ігоровича на тему :

«Податкова політика України: концептуальні засади теорії та практики»

Дисертаційне дослідження Крисоватого А.І. на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук на тему «Податкова політика України: концептуальні засади теорії та практики» розглянуто Державною митною службою України. Основні висновки і результати дисертаційного дослідження, зокрема:

- пропозиції щодо уніфікації діючого та створення єдиного міждержавного банку даних про діяльність суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності в частині мобілізації податків і митних платежів при перетині митного кордону;
- рекомендації щодо реформування процесу адміністрування податку на додану вартість при імпорті товарів робіт і послуг та покращення податково-митної дисципліни

рекомендовані для практичного застосування в діяльність підрозділів Державної митної служби з метою підвищення ефективності її діяльності.

148781
Заступник Голови Державної
митної служби України

П.В. Пашко

Тернопільський державний економічний університет Ternopil State University of Economics

Lvivska Str. 11, Ternopil, 46000, Ukraine
Tel./Fax +380 (352) 43 61 33
E-mail: rektor@tane.edu.ua
http://www.tane.edu.ua

Україна, 46000, Тернопіль, вул. Львівська, 11
Тел./факс +380 (352) 43 61 33
E-mail: rektor@tane.edu.ua
http://www.tane.edu.ua

№ 126-24/1705

02 12 2005р.

На № _____ від _____

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
КРИСОВАТОГО АНДРІЯ ІГОРОВИЧА
на тему «Податкова політика України: концептуальні засади теорії та практики»

Запропоновані ідеї, фінансово-податкова термінологія, методичний і методологічний інструментарій та окремі положення виконаного Крисоватим Андрієм Ігоровичем дисертаційного дослідження на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук на тему «Податкова політика України: концептуальні засади теорії та практики» знайшли застосування у навчальному процесі Тернопільського державного економічного університету по кафедрі податків і фіскальної політики при викладанні наступних курсів та розробці їх навчально-методичного забезпечення:

1. «**Податкова система**», теми «Сутність та види податків», «Податкова політика і податкова система», «Організація податкової служби і податкової роботи»;
2. «**Податковий менеджмент**», теми «Теоретичні основи податкового менеджменту», «Податкове прогнозування і планування – складова частина державного податкового менеджменту», «Податкове регулювання в Україні»;
3. «**Податки і фіскальна політика**», теми «Наукова парадигма фіскальної політики», «Оподаткування як основа фіскальної політики», «Податки і податкове регулювання економіки».

Заступник завідувача кафедри податків
і фіскальної політики, к.е.н. Чорний М.П.

Перший проректор
к.е.н., професор Журавель Г.П.



Чорний М.П.

Журавель Г.П.



УКРАЇНА

ТЕРНОПІЛЬСЬКА ОБЛАСНА ДЕРЖАВНА АДМІНІСТРАЦІЯ

46021 м. Тернопіль, вул. М. Грушевського, 8, тел.: 62-07-88, факс: 25-19-59, e-mail: oda@te.gov.ua

09.12.2005р. № 03-4001/27-16

На № _____ від _____

Тернопільський державний
економічний університет

ДОВІДКА

про практичне застосування результатів дисертаційної роботи
КРИСОВАТОГО Андрія Ігоровича на тему:
"Податкова політика України: концептуальні засади теорії і практики"

У дисертації Крисоватого А.І. на здобуття ступеня доктора економічних наук на тему "Податкова політика України: концептуальні засади теорії та практики" обґрунтовано основні науково-практичні пропозиції щодо регіональних аспектів стратегії податкових реформ в Україні, які було використано Тернопільською обласною державною адміністрацією при складанні проектів програми науково-технічного та інноваційного розвитку Тернопільської області на 2005-2010 роки та програми "Стратегія економічного та соціального розвитку Тернопільської області на 2005-2015 роки".

Практичне застосування результатів дисертаційного дослідження охоплює такі основні аспекти трансформації податкової політики на регіональному рівні:

- Використання інтегрованого інструментарію податкового прогнозування і планування податкових надходжень, який розроблено Крисоватим А.І. у дисертаційному дослідженні, дозволило Головному управлінню економіки облдержадміністрації більш точно розробити основні параметри фінансового забезпечення економічного і соціального розвитку Тернопільської області на 2005-2015 роки в частині передбачення грошового покриття за рахунок майбутніх податкових надходжень делегованих повноважень;
- Запропонований Крисоватим А.І. підхід щодо реформування місцевих податків і зборів, а також окреслені вектори преференційного оподаткування малого бізнесу використані Головним управлінням економіки облдержадміністрації при розробці стратегії розвитку господарського комплексу області.

Одержані результати мають вагоме теоретичне і практичне значення.

Заступник голови обласної
державної адміністрації



О.В.ОСТРОВСЬКИЙ



УКРАЇНА

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА АДМІНІСТРАЦІЯ УКРАЇНИ

04655 МПС, м. Київ-53, Львівська пл. 8, (044) 272-44-02, 272-51-59, 272-45-20, факс (044) 272-08-41

21.12.05 № 42/К/33 6015

на _____

ДОВІДКА

про практичне застосування результатів дисертаційної роботи
КРИСОВАТОГО Андрія Ігоровича на тему:
„ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА УКРАЇНИ: КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ
ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ”

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук, виконана Крисоватим А. І. на тему „Податкова політика України: концептуальні засади теорії та практики” є завершеним науковим дослідженням, яке містить обґрунтовані науково – практичні пропозиції щодо реформування політики держави у сфері оподаткування та покращення податкової дисципліни серед платників податків. Окремі висновки і рекомендації автора, а саме:

1. Пропозиції автора щодо підвищення ефективності та результативності податкового контролю в частині проведення аналітичного спостереження за динамікою валових доходів, валових витрат та динамікою узгоджених податкових зобов'язань платника податку;
 2. Рекомендації щодо подальшого вдосконалення роботи органів податкової служби з великими платниками податків та уніфікації інструктивно – нормативного забезпечення умов для ефективнішої організації добровільної сплати податків та формування партнерських відносин;
 3. Пропозиції щодо розмежування повноважень між Державною податковою адміністрацією і Митною службою України в частині адміністрування та забезпечення надходжень податків, зборів, податкових і митних платежів при здійсненні платниками зовнішньоекономічної діяльності
- знайшли практичне застосування у діяльності органів державної податкової служби, що сприятиме підвищенню ефективності їх роботи в умовах транзитивної економіки.

Заступник Голови

В. І. Ревун

Тернопільська академія народного господарства Ternopil Academy of National Economy



Lvivska Str. 11, Ternopil, 262004, Ukraine
Tel./Fax+38 (352) 331102
E-MAIL: Rektor@TANE.Ternopil.UA

Україна, 262004, Тернопіль, вул. Львівська, 11
Тел./факс+38 (352) 331102
E-MAIL: Rektor@TANE.Ternopil.UA

№ 137 - 14/116

"2" 02 2000 р.

На № _____ Від _____



ЗАТВЕРДЖУЮ

О. Устенко

Ректор Тернопільської академії
народного господарства,
заступник Голови міжнародного
організаційного комітету
міжнародних наукових конференцій
"Проблеми економічної інтеграції
України в Європейський Союз"

"1" 02 2000 р.

АКТ про впровадження результатів науково-дослідної роботи канд. екон. наук, доцента Крисоватого А.І.

Акт складено про те, що при написанні рекомендацій Четвертої міжнародної наукової конференції "Проблеми економічної інтеграції України в Європейський Союз: інвестиційні аспекти", яка була організована Тернопільською академією народного господарства (Україна) і Університетом ім.Й.В.Гете Франкфурту-на-Майні (ФРН) у м.Ялта-Форос 13-15 вересня 1999 року використані при написанні рекомендацій конференції і аналітичної записки пропозиції **Крисоватого А.І.**, що торкаються формування нової економічної структури України та її адаптації до економіки Європейського Союзу і реформування інвестиційного механізму.

Названі матеріали конференції направлені Президенту України, Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України, українським міністерствам і відомствам, представництву Європейського Союзу в Україні, посольствам держав-членів Європейського Союзу в Україні, Комісії Європейського Союзу (Брюссель) для практичного використання.

Використання наукових розробок **Крисоватого А.І.** відзначено у вступній частині рекомендацій та аналітичної записки Четвертої міжнародної наукової конференції "Проблеми економічної інтеграції України в Європейський Союз: інвестиційні аспекти". Ялта-Форос, Україна. 13-15 вересня 1999 р.

Голова міжнародного програмового
комітету конференції, проректор
Тернопільської академії народного
господарства, д.е.н., професор

Е.Савельєв

Проректор
Тернопільської академії народного
господарства, д.е.н., професор

З.Гуцайлюк

Тернопільська академія народного господарства Ternopil Academy of National Economy



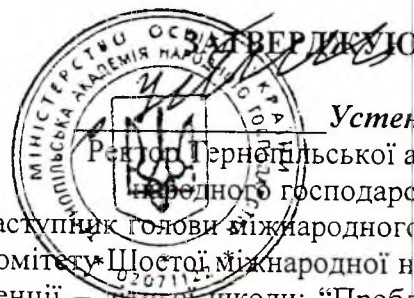
Lvivska Str. 11, Ternopil, 282004, Ukraine
Tel./Fax-38 (352) 331102
E-MAIL: Rektor@TANE.Ternopil.UA

№ 12.6-17/116

На № _____ від _____

Україна, 282004, Тернопіль, вул. Львівська, 11
Тел./факс-38 (352) 331102
E-MAIL: Rektor@TANE.Ternopil.UA

«12» 02 2002р.



Устенко О. А.

Ректор Тернопільської академії
народного господарства,

заступник голови міжнародного програмового
комітету Шостої міжнародної наукової конфе-
ренції – літньої школи: “Проблеми економіч-
ної інтеграції України в Європейський Союз:
європейські порівняльні студії”

«12» 02 2002р.

АКТ

про впровадження результатів науково-дослідної роботи доцента, кандидата економічних наук *Крисоватого Андрія Ігоровича*

Акт складено про те, що при написанні рекомендацій і аналітичної записки Шостої міжнародної наукової конференції – літньої школи “Проблеми економічної інтеграції України в Європейський Союз: європейські порівняльні студії”, яку була організувала Тернопільська академія народного господарства (Україна) і Університет ім. Й.-В.Гете м. Франкфурта-на-Майні (ФРН) у м. Ялта-Форос 26–28 вересня 2001 року, використані пропозиції *Крисоватого А. І.*, що торкаються формування нової економічної структури України, її адаптації до економіки Європейського Союзу та підготовки фахівців з європейських студій в Україні.

Використання наукових розробок *Крисоватого А. І.* відзначено в Аналітичній записці Шостої міжнародної наукової конференції – літньої школи “Проблеми економічної інтеграції України в Європейський Союз: європейські порівняльні студії”. Ялта-Форос, Україна, 26–28 вересня 2001 р.

Названі матеріали конференції направлені Президенту України, Верховній Раді України, Кабінету Міністрів України, українським міністерствам і відомствам, представництвам Європейського Союзу в Україні, посольствам держав-членів Європейського Союзу в Україні, Комісії Європейського Союзу (Брюссель) для практичного використання.

Голова міжнародного програмового
комітету конференції, проректор
Тернопільської академії народного
господарства, докт. екон. наук, професор

Є. В. Савельєв

Член організаційного комітету конференції,
проректор по науковій роботі
Тернопільської академії народного
господарства, докт. екон. наук, професор

З. В. Гуцайлюк



ВЕРХОВНА РАДА УКРАЇНИ

Комітет з питань бюджету

01008, м. Київ-8, вул. М. Грушевського, 5, тел. 291-52-42

№ 06-9/14

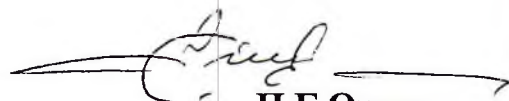
" 05 " 01 2006 р.

ДОВІДКА

про впровадження результатів наукового дослідження
Крисоватого Андрія Ігоровича на тему:
“Податкова політика України: концептуальні засади теорії та практики”

Результати наукового дослідження Крисоватого А.І. щодо реформування політики держави у сфері оподаткування та зміцнення доходної частини бюджету, зокрема в частині підвищення ефективності преференційного оподаткування, вдосконалення адміністрування податку на додану вартість та податку з доходів фізичних осіб використовувалися в Комітеті Верховної Ради України з питань бюджету при підготовці Основних напрямів бюджетної політики на 2005 і 2006 роки.

Завідуючий секретаріатом
Комітету,
доктор економічних наук


Ц.Г.Огонь

