

го простору повинна бути спрямована на якісне покращення фіскальних взаємодій та включати в себе систему заходів з мінімізації трансакційних витрат і втрат суб'єктів, дохід від реалізації права власності на активи яких забезпечуватиме приріст національного багатства, позитивну динаміку макроекономічних показників та підвищення рівня конкурентоспроможності суспільних інститутів.

## **1.2. Архітектоніка фіскального простору держави**

Феномен фіскального простору є гетерогенний за своїм складом та структурою. Тому доцільним є дослідження специфіки його формування, складу, структури, взаємовпливу та взаємозв'язку компонент і архітектоніки фіскального простору загалом. Під цим поняттям ми розуміємо представлення структурних закономірностей побудови фіскального простору. Тобто його архітектоніка виявляється у взаємозв'язку та взаємовпливі визначальних і похідних компонент.

Виходячи із сутності фіскального простору як середовища, у якому виникають фінансові відносини між суб'єктами здійснення фіскальної політики, одним із елементів фіскального простору є саме суб'єкти здійснення фіскальної політики. Основним із таких суб'єктів є держава в особі окремих органів, установ та організацій, а також платники податків та громадяни, які споживають суспільні блага. Однак на цьому коло суб'єктів не замикається і до них можна віднести й інші інституції, на які поширюється дія фіскальної політики. Та все ж ключовими суб'єктами є саме названі, які й забезпечують формування доходів держави, виступають їх реципієнтами і визначають правила щодо акумуляції та розподілу фінансових ресурсів держави.

Проводить фіскальну політику держава через свої органи законодавчої та виконавчої влади за допомогою певних засобів. Такими засобами виступає інструментарій фіскальної політики, який є ще одним із елементів фіскального про-

стору держави. Вибір і застосування інструментів фіскальної політики ґрунтується на економічних законах, принципах, критеріях та правилах.

За допомогою застосування інструментів фіскальної політики держава здійснює вплив на інші суб'єкти, виходячи із тієї чи іншої соціально-економічної ситуації у суспільстві. Відповідно, під впливом прояву таких інструментів суб'єкти фіскальної політики раціонально або ірраціонально реагують на створені умови. На наш погляд, будь-яка поведінка суб'єктів фіскальної політики є ще одним елементом архітекtonіки фіскального простору, який формує зворотній зв'язок між державою як суб'єктом, що проводить фіскальну політику та іншими її суб'єктами.

Ще одним елементом архітекtonіки фіскального простору держави є фінансові відносини, що виникають між суб'єктами фіскальної політики. Основними формами таких відносин є відносини щодо формування, розподілу та використання фінансових ресурсів держави.

Важливим елементом архітекtonіки фіскального простору держави є умови, в яких формуються згадані фінансові відносини. На наш погляд, такі умови визначаються окремими факторами та соціальними нормами. У свою чергу, найважливішими з факторів впливу є економічні, соціальні, політичні та екологічні. За регулятивними особливостями соціальні норми поділяють на норми права, норми моралі, норми звичаїв і норми громадських організацій.

Графічне представлення архітекtonіки фіскального простору подане на рис. 1.3, де зазначено, що результатом функціонування чи реалізації фіскального простору є створені та ефективно використані фінансові ресурси і позитивний вплив на соціально-економічний розвиток суспільства. Натомість його стратегічною метою є досягнення добробуту суспільства.

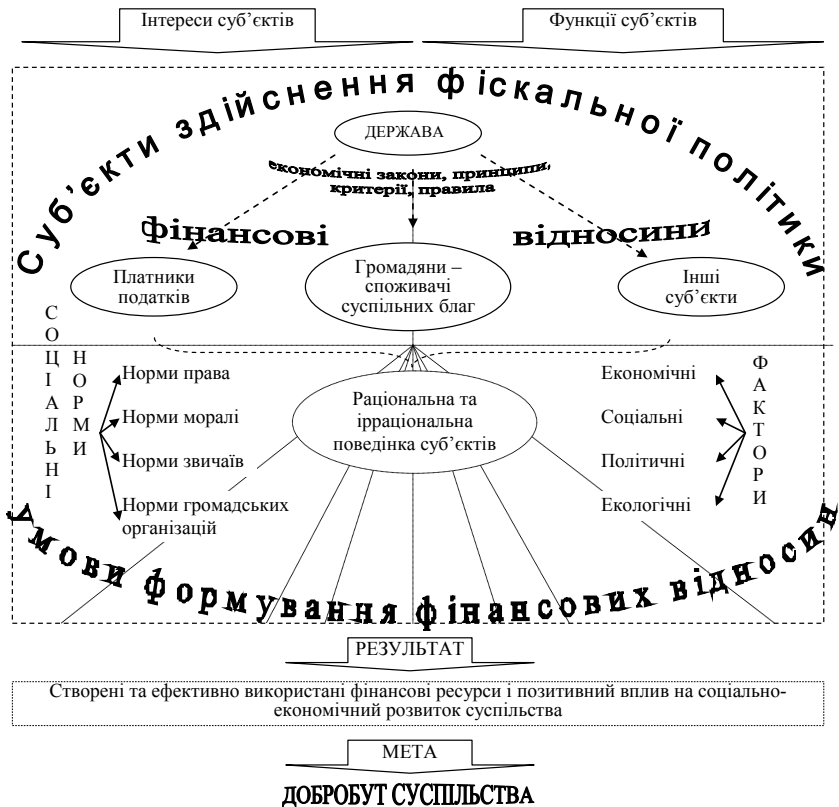


Рис. 1.3. Архітектура фіскального простору держави

Джерело: складено автором.

Охарактеризуємо детальніше окреслені елементи фіскального простору та взаємозв'язки між ними. На наш погляд, визначальними елементами фіскального простору є суб'єкти фіскальної політики та мотиваційні основи їх діяльності. Як уже зазначено, основними суб'єктами фіскальної політики є держава, платники податків та громадяни, які отримують суспільні блага. Проте, розглядаючи фіскальну політику з точки зору формування фінансових відносин, ми вважаємо, що при виділенні її суб'єктів необхідно враховувати як формальні інститути

фіскальних відносин, так і неформальні. Тобто до суб'єктів фіскальної політики потрібно також відносити її опосередкованих учасників, які впливають на середовище функціонування фіскальних відносин. Таким суб'єктом фіскальної політики є носій податку. Ми виділяємо останнього як опосередкованого суб'єкта фіскальної політики у зв'язку з тим, що його визначення неформалізоване у законодавчій базі щодо справляння податків.

Натомість у результаті явища перекладання носій податку є ключовою особою оподаткування і, відповідно, фіскальної політики, яка в кінцевому випадку несе весь тягар податків.

У процесі здійснення фіскальної політики окреслені суб'єкти несуть певне функціональне навантаження. Держава є єдиним суб'єктом, який проводить фіскальну політику в особі окремих органів влади. Виходячи із наведених у попередньому підрозділі визначень фіскальної політики, у світовій фіскальній теорії це поняття розглядається як зміни в урядових видатках та оподаткуванні<sup>16; 17; 18</sup>. Тому на перший погляд складається враження, що основним державним органом, що проводить фіскальну політику, є уряд. Однак детальніший аналіз даного процесу переконує в тому, що домінуючою владою у сфері реалізації фіскальної політики є законодавча. Це пояснюється тим, що важливі зміни у процесі оподаткування, які визначають фіскальну політику, однозначно втілюються через прийняття окремих нормативно-правових актів законодавчим органом влади. Це ж саме стосується й політики державних видатків, стратегічні орієнтири якої закладаються бюджетним законодавством на відповідний рік.

Виконавчі органи влади в особі уряду, фіскальної служби та інших установ забезпечують втілення фіскальної політики на практиці. Важливі функції у сфері розробки напрямів та реалізації фіскальної політики в Україні покладено зокрема на Міністерство фінансів. Відповідно до Положення про Міністерство

<sup>16</sup> Макконнелл К. Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика : в 2 т. Т. 1 / пер. с англ. 11-го изд. / К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю. – М. : Республика, 1992. – 399 с.

<sup>17</sup> Дорнбуш Р. Макроекономіка / Р. Дорнбуш, С. Фишер. – М. : Изд-во МГУ: ИНФРА-М, 1997. – С. 90.

<sup>18</sup> Самуельсон П. А. Макроекономіка / П. А. Самуельсон, В. Д. Нордгауз. – К. : Основи, 1995. – С. 389.

фінансів України<sup>19</sup>, воно формує та забезпечує реалізацію державної фінансової, бюджетної, а також податкової і митної політики, окрім адміністрування податків, зборів, митних платежів та реалізації податкової і митної політики. Завдяки формуванню проекту Державного бюджету України Міністерство фінансів забезпечує концентрацію фінансових ресурсів на пріоритетних напрямках соціально-економічного розвитку України.

Контролюючим органом у сфері оподаткування та митної справи є Державна фіскальна служба України, основним завданням якої є реалізація державної податкової політики та політики у сфері державної митної справи, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів тощо. Отже, завданням служби є саме контроль. Тому при наявності проблем у сфері законодавчого закріплення тактики і стратегії фіскальної політики навіть ефективна робота контролюючих органів не зможе принести бажаного результату у сфері фіскальної політики.

У процесі проведення фіскальної політики задіяні й інші державні органи. До них можна віднести Державну казначейську службу України, яка забезпечує касове обслуговування бюджетів; Національний банк України та систему комерційних банків, через які проводяться платежі; державні фонди соціального страхування, що здійснюють видатки у сфері своєї компетенції; Державну службу зайнятості, яка здійснює виплати по безробіттю та багато інших державних органів, які тією чи іншою мірою дотичні до процесу втілення фіскальної політики. З іншого боку, будь-який державний орган є розпорядником бюджетних коштів відповідного рівня, тому в частині освоєння державних коштів виступає суб'єктом фіскальної політики.

---

<sup>19</sup> Указ Президента України «Про Положення про Міністерство фінансів України» № 446/2011 від 8 квітня 2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/446/2011>.

Платники податків як суб'єкти фіскальної політики виконують функцію розрахунку та сплати податків, зборів, обов'язкових платежів. Відповідно до Податкового кодексу України<sup>20</sup>, платниками податків є фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування і на яких покладено обов'язок зі сплати податків та зборів. На законодавчому рівні платників податків наділено правами та визначено їх обов'язки. Податковим кодексом України до платників податків прирівнюються податкові агенти, що визначаються як особи, на яких покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків.

Важливими суб'єктами фіскальної політики є громадяни, які отримують суспільні блага. Функціонування цих суб'єктів не регламентується законодавчо, тому їх функціональне навантаження потрібно розглядати більше крізь призму неформальних інститутів фіскальної політики. З одного боку громадяни, які отримують суспільні блага, є пасивними суб'єктами фіскальної політики, оскільки їх пряме функціональне навантаження полягає у споживанні суспільних благ. Проте більшість таких громадян одночасно являються платниками податків, а їх поділ на окремі суб'єкти фіскальної політики є умовним за функціональним навантаженням у процесі сплати податків і отримання суспільних благ. Відповідно, виходячи з сутності податків, які за теорією шведського економіста Е. Ліндаля є ціною суспільних благ, громадяни, які сплачують податки, прагнуть максимізувати від цього вигоду у вигляді отриманих суспільних благ. Тому позиція саме цих суб'єктів фіскальної політики, які у сукупності виражають інтереси усього суспільства, є визначальною при

<sup>20</sup> Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran785#n785>.

виборі стратегії фіскальної політики. Так, у суспільстві можуть домінувати різні позиції щодо варіанту делегування державі повноважень у забезпеченні населення суспільними благами. При свідомому встановленні низьких рівнів оподаткування суспільство відводить державі меншу роль у забезпеченні громадян. Натомість, коли на суспільному рівні приймається варіант сплати більшої частки податків – громадяни очікують взамін відповідну кількість суспільних благ, а через ринкові механізми громадяни отримують меншу частку благ. У цій ситуації головним є те, щоби сума сплачених податків була співмірною із отриманими суспільними благами, тобто податки мають вертатися населенню з високим коефіцієнтом віддачі.

Втілення на законодавчому рівні волі суспільства має відбуватися через виборчий процес. Тобто населення може підтримати ту політичну силу, позиція якої в частині фіскальної політики відповідає загальному баченню суспільства.

Фізична особа може бути платником податку та одночасно громадянином, який отримує суспільні блага, та ж сама особа зазвичай виконує суспільну роль носія податку. Носій – це особа, на яку в кінцевому випадку лягає весь тягар оподаткування за допомогою процесу перекладання податків.

При дослідженні явища перекладання податків виникає питання, хто взагалі може нести їх тягар, іншими словами, хто може бути носієм податків. Безсумнівно, до цієї категорії належать споживачі товарів та послуг, платники податку, працівники. Однак не всі платники податку є кінцевими його носіями, згідно з твердженням лауреата Нобелівської премії з економіки Дж. Стігліца: «...корпорації не можуть нести тягар податку, це можуть робити лише люди (працівники, споживачі або власники капіталу)»<sup>21</sup>. Таким чином, у випадку, коли створюється ситуація зворотного перекладання податку на виробника-юридичну особу, істинним його носієм є не підприємство, а людина в особі власника капіталу.

Мотиваційною основою діяльності усіх суб'єктів фіскальної політики є інтерес. У свою чергу інтереси суб'єктів вира-

<sup>21</sup> Стігліц Джозеф Е. Економіка державного сектора / Джозеф Е. Стігліц ; пер. з англ. А. Олійник, Р. Сільський. – К. : Основи, 1998. – С. 495.

жають і представляють люди, тому саме інтереси людини є першоосновою при дослідженні позицій окремих суб'єктів фіскальної політики у процесі її здійснення.

Людина постійно намагається задовольнити потреби, що є наслідком фізіологічної діяльності організму та формування у результаті розумової активності особи. Тобто людина перебуває у постійному пошуку і намаганнях досягти того, що її цікавить. Але очевидно, що міра задоволеності особистості не є прямопропорційною залежністю від обсягу спожитих матеріальних чи нематеріальних ресурсів. Для неї важливо отримати чи задовольнити ті потреби, що є актуальними та цікавими у відповідний момент. Отже, визначальна мотиваційна основа діяльності людини – сформовані потреби й інтереси. З цього приводу німецький філософ Георг Гегель зазначив, що нічого не діється без інтересу<sup>22</sup>.

Носієм інтересів можуть бути окрема людина, група людей, держава, суспільство чи навіть об'єднання держав. Така різноманітність носіїв інтересів і власне іманентна природа або спрямованість самого інтересу зумовлюють конфлікт інтересів різних суб'єктів або їх неузгодженість. Це знижує ймовірність досягнення певних потреб, задоволення інтересів і спричиняє матеріальні та нематеріальні обмеження членів суспільства.

Враховуючи сутність фінансових відносин, які виникають у процесі здійснення фіскальної політики, інтереси її суб'єктів є різними. Носій податків прагне звільнитися від його тягаря, платник податку намагається мінімізувати податкове зобов'язання, громадянин як споживач суспільних благ зацікавлений у максимізації повернення податків у вигляді суспільних благ, а держава хоче отримати якомога більше ресурсів за рахунок податків для виконання своїх функцій. Саме тому виникає проблема узгодження інтересів згаданих суб'єктів у процесі ведення фіскальної політики держави. І основну роль у цьому процесі покладено на державу, як суб'єкта, що визначає напрями політики та втілює її на практиці. Від надмірної максимізації податкового навантаження державу зупиняє не-

<sup>22</sup> Гегель Г. В. Ф. *Философия истории* / Георг Вильгельм Фридрих Гегель // Сочинения. Т. VIII. – М.–Л. : Соцэкгиз, 1935. – 468 с.



обхідність постійного фінансування своїх функцій. Це, відповідно, змушує державу вибирати методи і встановлювати рівні оподаткування та фінансування суспільства, які забезпечуватимуть стабільну податкову базу. З цього приводу відомий французький економіст Шарль Монтеск'є зауважив: «У справі оподаткування слід брати до уваги не те, що народ може дати, а те, що він може давати завжди»<sup>23</sup>.

У процесі досягнення своїх інтересів між суб'єктами фіскальної політики виникають фінансові відносини. Розуміння таких відносин ґрунтується на сутності категорії «фінанси». У вітчизняній економічній літературі в загальному трактуванні під фінансами розуміють економічні відносини, пов'язані з формуванням, розподілом та використанням централізованих і децентралізованих фондів грошових коштів для виконання функцій та завдань господарюючих суб'єктів, а також будь-якої фізичної особи й суспільства загалом і забезпечення умов розширеного відтворення<sup>24</sup>. На наш погляд, саме фінансові відносини і відображають взаємодію між собою суб'єктів фіскальної політики у процесі формування (взаємодія держави і суб'єктів господарювання та фізичних осіб – платників податків та їх носіїв), розподілу і використання (взаємодія держави і громадян, які отримують суспільні блага) фондів грошових коштів. Тобто інтереси суб'єктів фіскальної політики спонукають їх вступати між собою у фінансові відносини, результатом яких є та чи інша поведінка.

Виходячи із сутності фіскальної політики та фінансових відносин, держава застосовує відповідний інструментарій для її проведення. Традиційно, опираючись на розуміння поняття «фіск» як державної скарбниці, до інструментів фіскальної політики логічно віднести податкові надходження та видатки бюджету, а точніше податкове регулювання і регулювання за допомогою видатків, оскільки державний бюджет передбачає як доходи, так і видатки. Такої позиції при аналізі фіскальної

<sup>23</sup> Білоус В. Т. Аналіз податкових надходжень: проблеми методології : моногр. / В. Т. Білоус, В. П. Ніколаєв, А. О. Чугаєв. – Ірпінь : Акад. ДПС України, 2003. – С. 10.

<sup>24</sup> Юхименко П. І., Федосов В. М., Лазебник Л. Л. [та ін.] Теорія фінансів: Підручник / За ред. проф. В. М. Федосова, С. І. Юрія. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – С. 4.

політики дотримуються багато науковців<sup>25; 26; 27</sup>. Проте у вітчизняній фіскальній теорії сформувалась і більш широка позиція щодо розуміння інструментарію фіскальної політики. Вона полягає в тому, що до арсеналу інструментів фіскальної політики окрім податкового регулювання і регулювання видатків належать також трансфертне регулювання та регулювання державного боргу<sup>28</sup>. Ми підтримуємо таку позицію, адже трансферти за своєю суттю є перерозподільчим механізмом формування видатків окремих бюджетів, від якого залежить ефективність фінансування суспільних благ. У свою чергу боргова політика є засобом формування доходів бюджету, який у сучасних соціально-економічних умовах широко і успішно застосовується багатьма державами світу для фінансування дефіциту бюджету та інших витрат.

Застосування того чи іншого інструменту фіскальної політики у відповідному напрямку залежить від соціально-економічного становища держави та циклічного розвитку економіки. Основними завданнями фіскальної політики є зміна реального обсягу національного виробництва і зайнятості, контроль над інфляцією та прискорення економічного зростання. Відповідно від того, на якій стадії економічного циклу знаходиться економіка держави, залежить дія інструментів фіскальної політики. Так, в період спаду постає питання застосування стимулюючої фіскальної політики. Вона включає в себе: збільшення державних витрат, зниження податків або поєднання наведених дій. Іншими словами, якщо на відповідний момент часу у державі є збалансований бюджет, фіскальна політика має рухатися в напрямку бюджетного дефіциту в період спаду або депресії. І навпаки, якщо в економіці присутня викликана надлишковим попитом інфляція, в такому випадку доцільно застосовувати стримуючу фіскальну політику. Вона

<sup>25</sup> Бантон В. Д. Л. Фіскальна політика та механізм її реалізації / В. Д. Л. Бантон, В. І. Тарангул // Інвестиції: практика та досвід. – 2010. – № 21. – С. 30–35.

<sup>26</sup> Александрова М. М. Модифікація інструментів фіскальної політики в умовах кризи / М. М. Александрова // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – № 8. – С. 35–40.

<sup>27</sup> Коновалова І. Трансформація змісту фіскальної політики: цілі та взаємозв'язки / Інна Коновалова // Ринок цінних паперів України. – 2014. – № 9-10. – С. 11–24.

<sup>28</sup> Крисоватий А. І. Податки і фіскальна політика : навч. посіб. / А. І. Крисоватий, А. І. Луцик. – Тернопіль : Підручники і посібники, 2003. – С. 11.

включає зменшення державних видатків, збільшення податків чи поєднання наведених дій<sup>29</sup>.

Інструменти фіскальної політики можна по-різному застосовувати також у залежності від виду фіскальної політики, яку поділяють на дискреційну та недискреційну. Дискреційна фіскальна політика впливає на реальний обсяг виробництва, зайнятість та інфляцію за допомогою свідомої зміни податкових надходжень, видатків бюджету та інших інструментів. Іншими словами, така зміна вводиться в дію законодавчо при виникненні негативних явищ в економіці. Зрозуміло, що зміна податкових надходжень не приймається законом, він лише встановлює ставки податків, визначає їх базу, пільги та інші елементи. Натомість в результаті реакції платників на такі зміни зростають або знижуються податкові надходження.

Позитивом дискреційної фіскальної політики є широке коло застосування важелів політики в межах окремого інструменту. Натомість негативом є проблеми часу або лаги фіскальної політики. Лаги фіскальної політики – це періоди між моментом настання кризових явищ в економіці до прийняття рішення про необхідні зміни у нормативно-правовій базі і до моменту позитивної реакції економіки на прийняті зміни.

Загальний період часу від виникнення кризових явищ в економіці до законодавчого закріплення інструментів фіскальної політики триває 5–7 місяців<sup>30</sup>. Цей період називається внутрішнім лагом фіскальної політики. У свою чергу, внутрішній лаг поділяється на лаг розпізнавання – період між початком економічного спаду і моментом усвідомлення цього факту й адміністративний лаг – період від моменту визнання необхідності застосування фіскальних інструментів до моменту їхнього законодавчого впровадження.

Оскільки прийняття та внесення змін до законів не є самоціллю, законодавця цікавить насамперед ефект, спричинений нормативним нововведенням. Через певний проміжок часу, який

<sup>29</sup> Макконнелл К. Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика : в 2 т. : Т. 1. / пер. с англ. 11-го изд. / К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю. – М. : Республика, 1992. – С. 249.

<sup>30</sup> Крисоватий А. І. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори : моногр. / А. І. Крисоватий, В. А. Валігура. – Тернопіль : Підручники і посібники, 2010. – С. 141.

залежить від конкретних інструментів впливу фіскальної політики, дія законодавчих змін проявляється на економічній ситуації держави. Даний період часу називається зовнішнім лагом фіскальної політики або лагом функціонування. Зовнішні лаги фіскальної політики зазвичай менші, ніж внутрішні. Це пов'язано з тим, що інструментами фіскальної політики переважно є ставки податків або податкові пільги, котрі є елементами податків, що володіють найбільшою регулюючою здатністю. Отже, лаг функціонування фіскальної політики триває до 5 місяців<sup>31</sup>.

Поряд з впливом дискреційної фіскальної політики на соціально-економічне становище в державі, окремі зміни відносного рівня державних видатків і податків вводяться автоматично, тобто без зміни нормативно-правової бази. Це прояв недискреційної фіскальної політики, або так званих вбудованих автоматичних стабілізаторів. Недискреційна фіскальна політика проявляє себе за рахунок того, що податкові надходження мають властивість зростати пропорційно із ростом ВВП. Майже всі податки, за умови незмінності своїх елементів, дають приріст податкових надходжень при зростанні ВВП. Особливо яскравим прикладом цього є прогресивний податок з доходів фізичних осіб. Проте й інші податки (податок на прибуток підприємств, універсальні та специфічні акцизи, податки на майно) будуть зростати при зростанні ВВП.

Натомість трансфертним платежам властива зворотна поведінка. Так, виплати по безробіттю чи допомога малозабезпеченим верствам населення будуть скорочуватися під час економічного підйому та зростати під час спаду виробництва.

Отже, не застосовуючи жодних державних рішень, натомість заклавши спеціальні правила і норми у сфері фіскальної політики, держава може впливати на діловий цикл, регулювати інфляцію, зайнятість та інші макроекономічні показники.

При виборі форм фіскальної політики, напрямів її здійснення чи конкретного інструментарію, держава має враховувати

<sup>31</sup>Крисоватий А. І. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори : моногр. / А. І. Крисоватий, В. А. Валігура. – Тернопіль : Підручники і посібники, 2010. – С. 141–142.

різноманітні економічні закони, принципи, критерії та правила. Фіскальна наука впродовж багатьох століть напрацювала ряд наукових принципів оподаткування, які висвітлені у працях У. Петті, А. Сміта, Д. Рікардо, Дж. С. Мілля, Ф. Нітті, А. Вагнера тощо<sup>32</sup>. Більшість з цих принципів і по нинішній день є актуальними, тому нехтування класичними постулатами фіскальної науки призводить до негативних результатів на практиці. Для оптимального узгодження інтересів суб'єктів оподаткування потрібно враховувати критерії ефективної фіскальної політики, до яких належать критерії фіскальної достатності, економічної ефективності, соціальної справедливості, гнучкості та стабільності<sup>33</sup>.

Наступним важливим елементом архітекτονіки фіскального простору є умови формування фінансових відносин. Такі умови є визначальними щодо поведінки суб'єктів фіскальної політики. Відповідно до тих чи інших умов, держава має застосовувати адекватний інструментарій фіскальної політики, а інші суб'єкти реагувати на дію таких інструментів.

На наш погляд, умови формування фінансових відносин визначаються рядом факторів, найважливішими з яких є економічні, соціальні, політичні та екологічні. У свою чергу, істотний вплив на формування фінансових відносин чинять соціальні норми, які, як уже зазначалось, за регулятивними особливостями поділяють на норми права, норми моралі, норми звичаїв і норми громадських організацій.

Аналізуючи наведені фактори, зазначимо, що визначальним при застосуванні інструментарію фіскальної політики є те, на якій стадії економічного циклу перебуває економіка держави. Визначити це не завжди легко. Однак індикаторами є економічні показники та їх зміна впродовж певних проміжків часу. До найважливіших економічних показників, які визначають економічний цикл та й взагалі поведінку держави і інших суб'єктів фіскальної політики,

---

<sup>32</sup> Андрущенко В. Л. Фінансова думка заходу в ХХ столітті: теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів : моногр. / Володимир Леонідович Андрущенко. – Львів : Каменяр, 2000. – С. 152.

<sup>33</sup> Крисоватий А. І. Податки і фіскальна політика : навч. посіб. / А. І. Крисоватий, А. І. Луцик. – Тернопіль : Підручники і посібники, 2003. – С. 128.

належать ВВП, рівень інфляції, дефіцит бюджету, рівень безробіття, сальдо торгового балансу, рівень державного боргу тощо.

Поряд з економічними, умови формування фінансових відносин в архітектоніці фіскального простору визначають і соціальні фактори. Рівень соціального становища суспільства можна виразити через такі показники: ВВП на душу населення, мінімальна заробітна плата, диференціація населення за рівнем доходів, кількість та асортимент продуктів харчування, що споживаються, середня тривалість життя населення, рівень захворюваності населення, кількість дозвілля та відпочинку тощо. Якщо рівень соціального становища у суспільстві низький, фіскальна політика покликана застосовувати інструментарій для його підвищення в частині збільшення виплат на підняття мінімальної заробітної плати, виплат по безробіттю та фінансування інших соціальних програм. В даному випадку виникає дилема щодо необхідності підняття соціальних стандартів і пошуку джерел на фінансування даного процесу. Тобто надмірне витрачання коштів на соціальні програми в країнах з низьким розвитком економіки зумовлює посилення податкового навантаження на платників податків і, відповідно, звуження бази оподаткування. Тому, на наше переконання, першоосновою ефективного виходу з окресленої дилеми є розширення бази оподаткування, одночасна боротьба з тіньовою економікою, що дасть змогу сформувати стабільну ресурсну базу для підняття соціальних стандартів у суспільстві. Зворотні ж дії можуть послабити економічне становище держави, спричинити збільшення державного боргу і в кінцевому випадку знизити ті ж соціальні стандарти.

Неабиякий вплив на фінансові відносини у фіскальному просторі чинять політичні фактори. Фіскальна політика формується на політичній арені, а це в значній мірі ускладнює її використання для цілей стабілізації економіки<sup>34</sup>. Часто ті чи інші дії у сфері фіскальної політики зумовлені не метою стабілізації економіки, а підняттям власного політичного іміджу серед майбутніх виборців. Найпопулярнішими кроками політичних діячів, які мають відно-

<sup>34</sup> Макконнелл К. Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика : в 2 т. Т. 1 : пер. с англ. 11-го изд. / К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю. – М. : Республика, 1992. – С. 254.

шення до дій уряду чи інших гілок влади, є зниження податків та збільшення державних видатків на окремі соціальні програми, натомість підняття податків та скорочення державних видатків негативно сприймаються майбутніми виборцями. Говорячи мовою економіки, політично привабливими є дефіцити бюджету та зниження податкового навантаження. А такі стимулюючі кроки можуть призвести до інфляції. Науковці доводять, що діловий цикл часто може бути зумовлений політичними мотивами. Тобто політичні діячі можуть маніпулювати фіскальною політикою з метою максимізації підтримки виборців, навіть якщо їх фіскальні рішення мають тенденцію дестабілізувати економіку. Відповідно до таких поглядів, фіскальна політика може бути корумпована, виходячи з політичних цілей, і стати причиною економічних коливань<sup>35</sup>.

Ще однією важливою групою факторів впливу на формування фінансових відносин в архітектоніці фіскального простору є екологічні. Це зумовлено тим, що ідеологія третього тисячоліття ознаменована побудовою суспільства сталого розвитку, домінантою якого, поряд із соціальною та економічною, є екологічна. Тобто для забезпечення сталого розвитку важливо покращити екологічну ситуацію в окремих державах та світі загалом і підвищити рівень раціонального використання природних ресурсів, які часто є вичерпними і невідновлюваними. Це передбачає те, що досягнення економічних цілей у процесі ведення фіскальної політики не має здійснюватися із нехтуванням екологічними пріоритетами. Індикаторами екологічного становища у державі є такі показники: рівень шкідливих викидів в атмосферу, рівень забруднення водних ресурсів, стан збереження ландшафтів, рівень відновлення дикої флори регіону, рівень відновлення дикої фауни регіону, рівень відновлення ґрунтового покриву та ін.

Перелічені фактори не є вичерпними, однак являються найважливішими при дослідженні сучасних умов формування фінансових відносин в архітектоніці фіскального простору держави. Натомість іншим важливим атрибутом аналізова-

<sup>35</sup> Макконнелл К. Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика : в 2 т. Т. 1 : пер. с англ. 11-го изд. / К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю. – М. : Республика, 1992. – С. 254.

них умов, який великою мірою впливає на поведінку суб'єктів фіскальної політики, є соціальні норми. Їх можна поділити на норми, які закріплені у законодавчій базі держави та неформальні норми, що сформувалися у суспільстві під впливом моралі, звичаїв, традицій тощо.

Норми права, які впливають на формування фінансових відносин в архітектоніці фіскального простору, закріплені у законодавчій базі щодо справляння податків та використання фінансових ресурсів держави. Їх характерною особливістю є обов'язковість виконання і настання відповідальності за порушення. В Україні такі норми закріплені, починаючи із Конституції України, де визначено, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, визначених Законом. Найважливішими нормативними актами, де визначено розміри та порядок сплати податків, пропорції їх розподілу та зарахування і основи митної справи, є Податковий, Бюджетний та Митний кодекси України. Поряд з цим, багато норм окресленої царини регулюються законами України «Про державний бюджет» на відповідний рік, іншими законодавчими та підзаконними актами Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Державної фіскальної служби України тощо. За невиконання таких норм передбачена фінансова, адміністративна та кримінальна відповідальність.

Поряд із нормами права, фінансові відносини між суб'єктами фіскальної політики визначаються неформальними нормами. Одним із видів таких норм є норми моралі. Під ними розуміють правила поведінки, які склались у суспільстві і виражають уявлення людей про добро й зло, справедливість й несправедливість, обов'язок, честь, гідність. Дія цих норм забезпечується внутрішнім переконанням, суспільною думкою, заходами суспільного впливу. В західних наукових дослідженнях ми знаходимо визначення податкової моралі «...як внутрішньо притаманної мотивації платити податки, індивідуальної готовності або, іншими словами, морального обов'язку платити податки чи бути впевненим у необхідності вносити податки на користь суспільству»<sup>36</sup>.

<sup>36</sup> Taxes and Culture – Tax Reforms for Sustainable Development. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.gtz.de/de/documente/en-tax-and-culture.pdf](http://www.gtz.de/de/documente/en-tax-and-culture.pdf).



Натомість норми звичаїв – це скоріше правила поведінки, які, склавшись у суспільстві в результаті їхнього багаторазового повторення, виконуються за звичкою. В державах, де фіскальна історія на засадах ринкової економіки формувалась століттями, норми фіскальної моралі та звичаїв утверджені в суспільстві набагато краще, ніж у державах з нетривалою фіскальною історією. Інколи у суспільствах з високим рівнем податкової культури норм моралі та звичаїв суб'єкти фіскальної політики дотримуються з ще більшою відповідальністю, ніж норм права.

Ще одним із видів соціальних норм за регулятивними особливостями є норми громадських організацій, які є правилами поведінки, що самостійно встановлені громадськими організаціями, закріплені в їхніх статутах (положеннях тощо), діють у їхніх межах і ними ж охороняються від порушень за допомогою певних заходів суспільного впливу. У сфері фіскальної політики такими нормами можуть бути моральні устави контролюючих органів, працівники яких мають діяти в межах відведеної їм компетенції, не порушуючи прав платників податків. В Україні такі норми затверджені відповідними нормативними документами Державної податкової служби України. Так, у 2003 р. розроблені «Норми поведінки в системі податкової служби України. Професійна чесність. Відповідальність. Етика»<sup>37</sup>, а у 2004 р. Колегією Державної податкової адміністрації України був схвалений Кодекс честі працівника органів Державної податкової служби України<sup>38</sup>, проект якого розроблявся й обговорювався в трудових колективах адміністрації. Крім цього, у 2013 р. були затверджені відповідним міністерством та впроваджені «Правила поведінки посадових осіб Міністерства доходів і зборів»<sup>39</sup>. Зазначені документи покликані сформувати у працівників контролюючих органів корпоративні моральні якості.

<sup>37</sup> Норми поведінки в системі податкової служби України / ДПА України ; Департамент розвитку та модернізації державної податкової служби. – К., 2003. – 14 с.

<sup>38</sup> Кодекс честі працівника органу державної податкової служби України // Професійна етика працівника Державної податкової служби України. – К. : ДПА України, 2004. – С. 6–7.

<sup>39</sup> Наказ Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження Правил поведінки посадових осіб Міністерства доходів і зборів України та його територіальних органів» № 357 від 15 серпня 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/page8>.

Фіскальний простір як своєрідна оболонка функціонування суб'єктів фіскальної політики визначає їх поведінку. Під впливом описаних умов формування фінансових відносин кожен суб'єкт фіскальної політики приймає рішення як діяти в окремих ситуаціях і як реагувати на поведінку інших суб'єктів. Така поведінка може бути раціональною і відповідати класичним законам економічної теорії, а може здійснюватись під впливом психологічних факторів у різноманітних економічних ситуаціях та виходити за межі раціональних міркувань і егоїстичних мотивів. Саме тому державі, при застосуванні інструментарію фіскальної політики, потрібно враховувати менталітет і культурні традиції нації, аналізувати поведінку суспільства в окремих нестандартних ситуаціях і прогнозувати її на майбутнє.

На наш погляд, українське суспільство є яскравим прикладом часто нераціональної поведінки у відповідь на дії держави у сфері фіскальної політики. Для прикладу, класичне правило розширення бази оподаткування при зниженні ставок податків в Україні практично не діє. Це підтверджується відсутністю реакції в напрямку розширення бази оподаткування з податку на доходи фізичних осіб у 2004 р. при запровадженні єдиної ставки – 13%, бази з єдиного соціального внеску при зниженні його ставки для роботодавців до 22% у 2016 р. тощо. Така реакція, на наш погляд, зумовлена відсутністю довіри населення до державних інституцій, яка неодноразово не виправдовувалась, а також низьким рівнем матеріального забезпечення більшої частини суспільства, диспропорціями у розподілі доходів та відсутністю тривалої фіскальної історії і традицій.

У результаті правильного вибору та своєчасного застосування інструментарію фіскальної політики державою, фіскальний простір має забезпечити створення та ефективне використання фінансових ресурсів і створити позитивний вплив на соціально-економічний розвиток суспільства для досягнення його добробуту.