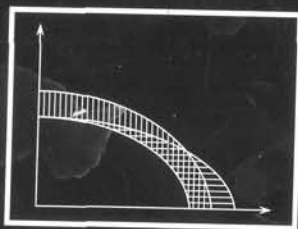


В. П. СИНЧАК

ЕВОЛЮЦІЯ НАУКОВОЇ ДУМКИ
В ОПОДАТКУВАННІ
ТА ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЯ
У ПОДАТКОВИХ СИСТЕМАХ



Академія аграрних наук України
Відділення фінансів, обліку та інвестицій
Національний науковий центр “Інститут аграрної економіки”
Хмельницький університет управління та права

В. П. СИНЧАК

**ЕВОЛЮЦІЯ НАУКОВОЇ ДУМКИ
В ОПОДАТКУВАННІ ТА ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЯ
У ПОДАТКОВИХ СИСТЕМАХ**

МОНОГРАФІЯ

ISBN 966-8823-07-9

Академія аграрних наук України
Відділення фінансів, обліку та інвестицій
Національний науковий центр "Інститут аграрної економіки"
Хмельницький університет управління та права

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Хмельницького університету управління та права
(протокол №3 від "20" листопада 2006 року).*

УДК 336.221.4

ББК 65.26

С 38 Синчак В. П.

Еволюція наукової думки в оподаткуванні та її реалізація у податкових системах: Монографія. – Київ – Хмельницький: Вид-во ХУУП, 2006. – 294 с.

У монографії досліджується процес формування наукової думки в оподаткуванні, починаючи з періоду меркантилізму та фізіократів, охарактеризовано її подальший розвиток у працях класиків політичної економії, прихильників маржиналізму, кейнсіанства, теорії раціональних очікувань і економіки, зорієнтованої на пропозицію. Значна увага приділяється проблемам реалізації окремих концепцій та теорій у сучасних податкових системах.

Книга буде корисною для науковців, науково-педагогічних працівників, аспірантів, слухачів магістратури, студентів, фахівців фінансових і податкових служб та всіх, хто цікавиться питаннями податків і оподаткування.

ISBN 966-8823-07-9

© Синчак В. П., 2006

© Видавництво ХУУП, оригінал-макет, 2006

НАУКОВИЙ РЕДАКТОР:

М. Я. Дем'яненко, доктор економічних наук, професор, академік Української академії аграрних наук, заступник директора – завідувач відділення фінансів, обліку та інвестицій ННЦ “Інституту аграрної економіки” УААН.

РЕЦЕНЗЕНТИ:

Грушко В. І. – доктор економічних наук, професор, професор кафедри фінансів, грошового обігу та кредиту Київського національного університету імені Тараса Шевченка;

Малік М. Й. – доктор економічних наук, професор, член-кореспондент УААН, завідувач відділу підприємництва ННЦ “Інститут аграрної економіки” УААН;

Чупіс А. В. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів Сумського національного аграрного університету.

ЗМІСТ

ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1. ДЕТЕРМІНАЦІЯ СТАНОВЛЕННЯ НАУКОВОЇ ДУМКИ В ОПОДАТКУВАННІ	9
1.1. Формування основ оподаткування у період меркантилізму	10
1.2. Розвиток ідеї єдиного податку у фізіократів	20
РОЗДІЛ 2. ЗАГАЛЬНІ ПОДАТКОВІ ПОЛОЖЕННЯ КЛАСИКІВ ПОЛІТИЧНОЇ ЕКОНОМІЇ	35
2.1. Систематизація принципів оподаткування Адама Сміта	36
2.2. Роль і місце податків у працях Давіда Рікардо	44
2.3. Внесок Джона Стюарта Мілля у розвиток науки про податки	58
РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМИ РЕАЛІЗАЦІЇ КЛАСИЧНИХ ПРИНЦИПІВ ОПОДАТКУВАННЯ У ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ УКРАЇНИ	80
3.1. Фіскальні передумови та соціальні наслідки першого податкового принципу Адама Сміта	81
3.2. Необхідність і доцільність дотримання принципу визначеності	92
3.3. Суть та особливості принципу зручності при сплаті податків і причини його порушення	104
3.4. Оптимізація витрат у податковій системі як необхідна умова її ефективності	117

РОЗДІЛ 4. ПОДАТКОВИЙ МЕХАНІЗМ У ДЕРЖАВНОМУ РЕГУЛЮВАННІ ЕКОНОМІКИ	132
4.1. Генеза регулюючої суті податків у теорії маржиналізму	133
4.2. Податкові інструменти державного регулювання ринкової економіки у теорії Дж. Кейнса	145
4.3. Неокласичний напрям у економічній теорії та його вплив на наукову думку в оподаткуванні	163
5. ОСНОВНІ НАПРЯМИ НАУКОВОЇ ПРОБЛЕМАТИКИ В УДОСКОНАЛЕННІ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ	180
5.1. Теорії раціональних очікувань і економіки пропозиції та можливість їх використання в оподаткуванні	181
5.1.1. Обґрунтування оптимальної податкової ставки за теорією Артура Лаффера	199
5.2. Узагальнення та оцінка концепції Лаффера у контексті сучасної податкової проблематики	215
5.3. Трансформація податку на додану вартість у податкових системах	230
ВИСНОВКИ.....	247
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	259
ДОДАТКИ	279
ДОДАТОК А. Анкета опитування керівників, головних бухгалтерів та працівників економічних служб сільськогосподарських підприємств	280
ДОДАТОК Б. Анкета опитування працівників податкової служби	285
ДОДАТОК В. Ставки оподаткування доходів громадян України до 1 січня 2004 року	290
ДОДАТОК Д. Ставки податку з доходів громадян України з 1 січня 2004 року	293

ВСТУП

Сучасні податкові відносини, що складаються в Україні з часу здобуття незалежності, супроводжуються зростанням інтересу науковців до досліджень теоретичних основ побудови податків, прагненням усвідомити їх економічний і соціальний зміст, намаганням всебічно пізнати розвиток наукової думки в оподаткуванні в різні періоди розвитку економічних шкіл. Спільним у цих пошуках є намагання вчених вирішити важливі наукові, економічні та соціальні проблеми за допомогою певних теорій, об'єктивного розподілу податкового тягара, дотримання основних податкових принципів, не порушуючи при цьому інтереси держави та податкоплатників. За таких умов поєднання обопільних інтересів суб'єктів податкового процесу набуває особливої актуальності.

У зв'язку з цим виникає необхідність дослідження генези наукової думки в оподаткуванні, що простежується з часів меркантилізму та фізіократів і знаходить подальший розвиток у інших економічних школах західної науки. До цього варто додати й те, що й у вітчизняному науковому середовищі під впливом формування сучасних ідей відбувається переосмислення встановленої в період соціалістичної епохи традиційної парадигми, спрямованої на безпідставне зниження ролі податків, яка не сприяла науковим дослідженням та розробці податкових концепцій і теорій. Тому на даному етапі важливим завданням прагматичної цінності є узагальнення основних концепцій, теорій та моделей, розроблених теоретиками західних країн, які зуміли їх не лише винайти, але й апробувати в ринковій економіці. Звісно, що кожна з них мала відповідне обґрунтування спочатку самим основоположником, а пізніше й прихильниками, які ще більше їх

збагачували, спрямовуючи в нове русло, одночасно оцінюючи, створюючи умови для критики з боку опонентів. Унаслідок цього склалось достатньо підстав для полеміки та теоретизувань навколо тих чи інших подій, явищ, а також запропонованих правил, вимог, принципів (висловлених спочатку філософами, а пізніше й науковцями економічних шкіл), що знайшли відображення у відповідних працях, опублікованих і перевиданих у різні періоди становлення наукової думки в оподаткуванні.

У сукупності вищенаведені аргументи й обумовили актуальність даної теми та необхідність її монографічного дослідження.

Аналіз літературних джерел із зазначеної проблематики, засвідчив, що в багатьох вітчизняних дослідженнях їх автори недостатньо приділяють увагу поглядам засновників наукових шкіл, прихильників і опонентів теоретичних концепцій та теорій, предметом яких виступали проблеми податків і оподаткування, не пов'язані з практичними реаліями, характерними для сучасної податкової системи України та можливістю їх застосування. Виняток складають окремі з них, зокрема праці В. Л. Андрущенка, М. Я. Дем'яненка, В. М. Суторміної та В. М. Федосова. Проте недостатньо висвітленими залишаються деякі проблемні питання щодо оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, що розглядалися теоретиками наукових шкіл та не втратили актуальності й для системи оподаткування сільського господарства у даний час.

Виходячи з актуальності і недостатнього ступеня дослідження означеної теми, в монографії поставлено завдання: узагальнити основні теоретичні ідеї та концепції, пов'язані з питаннями податків і оподаткування, які пропонувались у свій час відомими для компетентної аудиторії представниками провідних економічних шкіл; провести порівняльний аналіз і виявити, які з них у період становлення податкової системи України могли бути застосованими та адаптованими в сучасних умовах її розвитку; сформулювати власне бачення проблем наукового характеру в сфері оподаткування та окреслити головні напрями їх вирішення.

Основою монографічного дослідження є методологічна та концептуальна база, сформульована в процесі аналізу наукової спадщини В. Петті, Ф. Кене, А. Сміта, Д. Рікардо, Дж. С. Мілля, А. Маршалла, Дж. Кейнса, Л. Вальраса, М. Фрідмена, Б. Селігмена, Е.

Хансена, А. Лаффера та ін. Їх основоположні ідеї знайшли подальший розвиток у працях сучасних російських вчених Є. Балацького, С. В. Баруліна, В. П. Волобуєва, А. Я. Лівшица та вітчизняних економістів-сучасників, зокрема, В. Л. Андрущенко, О. Д. Василика, В. П. Вишневського, М. Я. Дем'яненка, А. М. Соколовської, В. М. Суторміної, В. М. Федосова та ін.

Теоретичні узагальнення та висновки дослідження мають практичне значення, яке полягає в такому: по-перше, розглянуто еволюцію наукової думки в оподаткуванні за тематично-концептуальною схемою, що дозволяє в логічній послідовності засвоїти розвиток податкових ідей, теорій і концепцій; по-друге, проведено аналіз тенденцій, які склались при практичній реалізації теоретичних положень і принципів у сучасній податковій системі України; по-третє, виявлено особливості в регулюванні ринкової економіки за допомогою кейнсіанських податкових інструментів та на цій основі запропоновано механізм інвестування коштів у вітчизняні підприємства з одночасним вирішенням проблеми повернення заощаджень; по-четверте, визначено основні напрями наукової проблематики та обґрунтовано пропозиції щодо можливості використання окремих теоретичних ідей при побудові і функціонуванні сучасних податкових систем.

Звісно, що не всі висловлені в книзі думки та запропоновані підходи до вирішення теоретичних і практичних проблем оподаткування є беззаперечними та вичерпно остаточними. Однак, на нашу думку, основні положення й висновки монографічного дослідження містять раціональні зерна, можуть бути цінними та сприятимуть виникненню нових ідей у науковій думці в оподаткуванні.

Поряд із цим, автор висловлює щире вдячність за цінні поради й сприяння у підготовці та виданні даної книги науковому редактору, заступнику директора – завідувачу відділення фінансів, обліку і інвестицій ННЦ “Інституту аграрної економіки “УААН”, доктору економічних наук, професору, академіку Української академії аграрних наук Миколі Яковичу Дем'яненку та ректору Хмельницького університету управління та права, доктору наук з державного управління, професору Віталію Миколайовичу Олуйку, а також колегам із факультету управління та економіки даного навчального закладу за конструктивні пропозиції щодо змісту й оформлення монографії; складає окрему подяку рецензентам за об'єктивну оцінку цієї праці.

РОЗДІЛ 1. ДЕТЕРМІНАЦІЯ СТАНОВЛЕННЯ НАУКОВОЇ ДУМКИ В ОПОДАТКУВАННІ

Проблеми податків та оподаткування, а відтак і породжені ними теоретичні ідеї, концепції та теорії стали однією з найбільш актуальних тем серед науковців. Кожна із них пройшла власний еволюційний шлях, починаючи із часів пророків, збагачуючись у наукових школах періодів меркантилізму, фізіократів, класичної політичної економії, марксизму та сучасних монетаристів. Свої праці темі податків присвятили провідні зарубіжні вчені, які цілком справедливо вважаються найавторитетнішими представниками економічної й, зокрема фінансової науки, що тривалий час розвивалась під впливом класичної політекономії, завдячуючи її засновникам. Однак деякі ідеї, які знайшли належне теоретичне обґрунтування у працях класиків, належали представникам меркантилізму і фізіократів. Окремі їхні положення, що стосуються, зокрема, оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, мають теоретичну цінність і до цього часу не втратили практичного значення.

У цьому зв'язку підвищеної уваги заслуговують праці авторів найбільш раннього періоду, зокрема Фоми Аквінського, Жана Бодена, Вільяма Петті, Франсуа Кене, Жака Тюрго та інших представників меркантилізму та фізіократії, які своїми ідеями створювали основу для розвитку теоретичних концепцій в оподаткуванні. Безумовно, кожний із них збагатив своїми ідеями та знаннями вчення про податки, що мало суттєвий вплив на формування та розвиток наукової думки в оподаткуванні.

1.1. Формування основ оподаткування у період меркантилізму

Серед європейських науковців, які досліджували проблеми податків, одним із перших слід виділити Фому Аквінського (1225-1274). У книзі “Загальна теологія” багато уваги приділено фінансовому господарству. Його дослідження ґрунтувались на схоластичному методі. Суть цього методу полягає в тому, що його результати виводились на підставі порівняння позитивних і негативних доведень щодо висунутого положення. Остаточний та власний висновок робився після того, коли були розглянуті всі аргументи, як на підтримку даного положення, так і ті, що висувалися проти нього.

Аналіз літературних джерел дозволяє зробити висновок, що однією із заслуг Ф. Аквінського в дослідженні державного фінансового господарства, а відтак, і в оподаткуванні є те, що він уперше зробив спробу обґрунтувати право короля на збір податків [168, с. 48]. По суті, таке обґрунтування вже можна віднести до перших теоретичних ідей, які в подальшому створювали умови для розвитку думки в оподаткуванні, що науково збагачувалась у працях інших авторів.

Із цієї точки зору доцільно звернутись до періоду меркантилізму, визначними представниками якого в Англії вважались В. Стаффорд і Т. Ман, у Франції – Ж.-Б. Кольбер, деякі ідеї якого висувались й у Росії. Серед їхніх авторів слід відзначити відомих державних діячів XVII ст. А. Л. Ордіна-Нащокіна та видатного російського економіста XVIII ст. І. Т. Посошкова.

Термін “меркантилізм” (від італ. mercante – торговець, купець) [202, с. 66] вперше набув свого значення в працях Адама Сміта, який зумів найпростіше пояснити його зміст. Стосовно цього він писав, що меркантилізм є не що інше, як сплетіння протекціоністських оман, нав’язаних продажному парламенту “нашими торговцями й промисловцями”, яке ґрунтується на найпростішій уяві, начебто багатство полягає у володінні грішми [18, с. 9].

Можна припустити, що такі погляди були направлені на визнання та підвищення авторитету класичної школи, представником якої, як відомо, був автор наведеної думки. Мабуть, із цих причин Дж. Кейнс у свій час писав, що ранні меркантилістські теорії взагалі ніде не були викладені в достатній мірі, і ми були виховані у впевненості, що вони є абсолютною нісенітницею. Таким абсолютним і цілковитим було

панування класичної школи [137, с. 746]. З такою точкою зору можна погодитись. Адже недостатньо висвітлені в науковій літературі ідеї зазначеного періоду ще не дають підстав для їхнього невизнання. Особливо якщо врахувати те, що не всі вони могли бути опублікованими в той час із різних причин. Тому із цього погляду вони є цінними для науковців навіть сьогоднішнього покоління, не зважаючи на те, що окремі з них не сприймалися у попередніх наукових школах. Останнє, скоріш за все, вказує на те, що дуже контрастним виявилось саме вчення класика, яке й стало основною причиною їхнього недостатнього поширення, оскільки й у даний час не помітити цієї різниці просто неможливо. Однак не потрібно забувати й того, що будь-який науковець, запропонувавши більш прогресивні положення, має завдячувати авторам менш досконалих ідей, які у деяких випадках і сприяють породженню перших.

До науковців, які частково чи опосередковано розглядали у своїх працях питання, пов'язані з податками та оподаткуванням, слід віднести й представника раннього меркантилізму Жана Бодена. Так, досліджуючи умови добробуту й стійкості держави, даний автор у своєму трактаті "Шість книг про республіку" (1576) значну увагу, зокрема, приділив державним фінансам і податкам. Тож, поряд з іншими важливими висновками, Ж. Боден схвально відізвався про втручання державної влади в справи промисловості та запровадження високого мита на ввезення в країну промислових виробів і низького – на ввезення продуктів і сировини [97, с. 81]. Ця точка зору в подальшому була прийнята наукою та фіскальною практикою як важливий інструмент державного регулювання в сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Подібною думки дотримувався й інший представник меркантилізму англієць Вільям Стаффорд у праці "Швидке обговорення англійської політики" (1581). Зосередивши свою увагу на необхідності державної підтримки вітчизняної торгівлі, В. Стаффорд писав, що держава повинна діяти не заборонними діями, а за допомогою різних видів мита та податків [97, с. 82]. Отже, представники раннього меркантилізму вже в той час надавали перевагу податкам та розглядали їх як найбільш ефективний засіб у державному фінансовому управлінні. Ці висновки та пропозиції знаходили своє висвітлення та обґрунтування в публікаціях того періоду. Слід зазначити, що в період меркантилізму тільки в одній Англії до 1764 року було опубліковано 2377 памфлетів

[97, с. 82], які мали певний науковий інтерес для майбутніх теоретичних досліджень. У деяких із них і далі продовжували розглядатись питання податків. І це зрозуміло, адже податки є найдревнішою формою економічних відносин. Уже в стародавньому світі, в античну й середньовічну епохи людство володіло певними навичками в оподаткуванні. Проте на початку свого виникнення податки більшою мірою розглядались із практичної точки зору.

Таким чином, на ранніх етапах розвитку державного фінансового господарства фінансова наука робила перші спроби обґрунтувати необхідність податків та оподаткування більше із практичної точки зору, ніж із теоретичної. На рівні свідомості суспільства ці категорії сприймалися як невід'ємна ознака деспотичного правління. Тому для однієї категорії людей податки були обов'язковими, і вони змушені були їх сплачувати, а інші, користуючись податковим "іммунітетом", лише показували свою перевагу над невольними людьми.

Беззаперечно, що за таких умов та особливостей, які були властиві податкам, людство не могло не думати про них. Тільки одні, як зазначено вище, думали про те, які податки ще винайти та як їх стягнути, а інші – про те, як їх сплачувати чи не сплачувати, або як від них ухилитись.

У продовження до вище наведеного необхідно додати те, що французькі селяни ще в XVIII ст. з метою ухилення від оподаткування намагались не робити багато продовольчих запасів і грошових заощаджень. За рахунок цього вони мали можливість уникнути пограбувань із боку збирачів податків, оскільки були віднесені до розряду бідняків [101, с. 304].

До зазначеного доцільно додати й те, що схожі способи ухилення від оподаткування використовувались ще раніше. Майже до подібного вдавались ірландські селяни-орендарі, які ще за півстоліття до цього в такий же спосіб уникали сплати непомірної орендної плати на користь землевласників [101, с. 304].

Зрозуміло, що в першому й у другому випадку необхідно було проявити неабиякі знання, продумуючи різні способи та методи оподаткування чи ухилення від сплати податків. Однак таке мислення, мабуть, ще не можна було вважати науковою думкою в оподаткуванні. Адже на той час її підміняла практика формування державних доходів та результати й вигоди від оподаткування. Тобто у цей час розвиток подій в оподаткуванні випереджав саму наукову ідею.

Проте подальші метаморфози оподаткування, зокрема, вивчення внутрішньої природи податків як економічної категорії, їхній вплив на економіку країни та різні верстви населення порівняно з ефективністю для казни держави, вже здійснювались під впливом певних суспільних ідей.

У подальшому з розвитком держави та розширенням її функцій виникає необхідність поглиблення знань та процесів пізнання цього фінансового явища, що диктується умовами розвитку економічних процесів у країнах світу. З огляду на наведене вище можна зробити припущення, що "Трактат про податки та збори" (1662), написаний однією з найбільш авторитетніших постатей періоду меркантилізму та економічної науки Вільямом Петті (1623-1687) мав саме таке спрямування. Це був один із перших творів, у якому автор намагався розглянути проблему податків із теоретичної точки зору.

Однак тут необхідно зауважити, що в економічній літературі серед авторів наукових публікацій немає однозначності щодо належності В. Петті до меркантилізму. Це особливо помітно в працях вітчизняних науковців, які відносять його до класичної школи. Більше того, окремі українські економісти-сучасники [61, с. 717] та із країн колишнього СРСР [168, с. 49] дотримуються думки, що це один із засновників класичної політичної економії.

Інші науковці, навпаки, переконані, що К. Маркс значно перебільшив теоретичні заслуги В. Петті, вважаючи його класиком політичної економії. Стосовно цього дуже вдале застереження, на наш погляд, робить Є. М. Майбурд, який пише, що в цілому він (В. Петті – В. С.) є не більше, ніж одним із відомих меркантилістів [97, с. 92]. Очевидно, що за таких протилежних точок зору важко надати перевагу будь-якій зі сторін наукової полеміки.

Більш нейтральну позицію в цьому питанні, на нашу думку, займає А. Л. Реуель, який пише, що В. Петті як представник періоду розпаду меркантилізму й зародження буржуазної класичної політичної економії, ще не остаточно порвав із меркантилізмом [165, с. 25].

Можна припустити, що наведена точка зору, якої дотримувався А. Л. Реуель, мабуть, ґрунтувалась на історичній хронології й підтверджується роком видання трактату В. Петті. Саме на цей період припадає й розвиток школи меркантилістів, причому і в питаннях теорії оподаткування В. Петті суттєво не відрізнявся від меркантилістів.

Безперечно, він висунув певні теоретичні ідеї в оподаткуванні, які за своєю суттю вже відповідали положенням класиків політичної економії. Але це був лише початок цієї теорії, яка не заперечувала й не відкидала поглядів меркантилістів. Однак наступні ідеї вченого ґрунтувались уже на теорії, яка більшою мірою відповідала класичній школі, засновником якої його й вважають.

З огляду на це зауважимо, що у своїх працях меркантилісти більше уваги приділяли торгівлі, і особливо у зовнішньоекономічній діяльності, ніж сільському господарству. Зокрема, відомий уже на той час Антуан де Монкретьєн у праці “Трактат про політичну економію” (1615), яка небезпідставно віднесена до ранньої меркантилістської літератури, основну увагу приділяв зовнішній торгівлі й колоніальній політиці.

Підтримуючи зазначену вище точку зору, інший представник меркантилізму англієць Томас Ман писав, що людей, які живуть ремеслами, набагато більше ніж тих, хто добуває плоди землі, тому ми повинні більше всього підтримувати ті зусилля більшості, у яких міститься найбільша сила та багатство короля й королівства [97, с. 89].

Слід відзначити те, що подібних поглядів дотримувався й В. Петті. Зокрема, йому були близькими уявлення меркантилістів про “довговічність” тих чи інших продуктів праці. На цьому й ґрунтувався його висновок, коли він писав, що вигода для власника грошей буде набагато більшою, якщо гроші витрачаються на спорудження будинків і т. п. Однак найбільшою вона буде тоді, якщо в країну буде привозитись золото та срібло, оскільки лише ці метали завжди мають велику вартість і ціняться як багатство в усі часи та в усіх місцях; усе інше є багатством лише для певного місця й часу (*prohic et nunc*) [165, с. 25]. Отже, В. Петті надає перевагу формуванню капіталу як основи багатства країни та її громадян.

З позиції захисту багатства В. Петті критикує податки, які переносять його від промисловців до людей, що не виробляють матеріальних цінностей. Щодо цього він писав: “Якщо кошти цих людей зменшаться в результаті податку та будуть передані людям, які нічого не роблять, а лише їдять, п’ють... або займаються будь-якою іншою справою, яка не приносить ніяких матеріальних речей, що були би дійсно корисними й цінними для суспільства, то я стверджую, що в цьому випадку багатство зменшується на величину

податку” [165, с. 11]. Тут потрібно зауважити, що пізніше подібної точки зору дотримувались й класики політичної економії, які також виступали проти надмірного оподаткування капіталу. Однак це положення знайшло обґрунтування спочатку в працях меркантилістів, а класики політичної економії лише розвинули його далі. Це зайвий раз підтверджує наведену вище думку щодо цінності наукових надбань даної школи.

Отже, з нашої точки зору, науковий твір В. Петті “Трактат про податки”, виданий у період меркантилізму, є продовженням наукових думок цієї школи, але з новим теоретичним підходом. У ньому простежується комплексний підхід до оподаткування, починаючи з напрямів використання державних видатків та вивчення причин збільшення їхньої обтяжливості, що призводить до незадоволення платників податків. Тому, на думку В. Петті, утримання правителів повинно бути розкішним і пишним до такого рівня, який лише деколи досягається приватними зусиллями та професіями [7, с. 11].

Очевидно, що дана вимога ґрунтується на зменшенні витрат правителів, які лише в окремих випадках повинні дозволяти собі проводити витрачання зібраних податків на своє пишне утримання. В усіх інших періодах своєї діяльності вони мають вести дешевий для скарбниці спосіб життя. Причому мірилом його вартості мають стати витрати простих людей (пересічних громадян), що мають звичайні професії. За інших умов їх буде важко покрити через причини, які стануть ще більш обтяжливими для платників податків.

Аналізуючи ці причини, В. Петті звертає увагу на те, що загальним фактором, що впливає на зростання витрат є небажання населення їх оплачувати. Причому це твердження ґрунтується на припущенні, що за допомогою зволікань і опору можна взагалі уникнути їхньої оплати, оскільки в платника може виникнути підозра, що оподаткування занадто велике, або зібранні кошти розкрадаються, чи неправильно витрачаються, або ж вони нерівномірно стягуються й розподіляються. Все це викликає додаткові витрати при їхньому стягненні й, як він пише, примушує государя приймати суворіші заходи щодо свого народу [7, с. 13]. Безумовно, заперечити цьому важко. Особливо якщо врахувати те, що сумніватись в неефективності витрачання податків владою набагато легше, ніж відновити довіру до неї, а з нею й сплату коштів на її утримання.

Ще більш вагомого значення набувають результати дослідження В. Петті, коли він розглядає можливості зменшити причини незадоволення податкоплатників при сплаті податків. Серед найважливіших висновків, зроблених В. Петті стосовно цього, звертають на себе увагу ті, які стосуються розподілу податкового тягара, а також встановлення величини податку та найсприятливіших періодів його сплати. Не меншу роль у сплаті податків відіграють і психологічні фактори, яким науковець, хоча й опосередковано, але відводить належне місце у своєму дослідженні. В. Петті пише, що більше всього людей дратує оподаткування їх більш високим податком, ніж їхніх сусідів [7, с. 23]. Це мотивується тим, що така думка в платників може виникати постійно.

Проте, як далі стверджує В. Петті, ці підозри, в більшості випадків невинуваті. Більше того, вони можуть бути і випадковістю. Однак, якщо навіть допустити, що таке зроблено навмисно, то це був не намір государя, а швидше за все є результатом дії тимчасового розподілу податків, який пізніше буде покараний тією самою особою, яку він образив. Обґрунтування даного висновку безпосередньо вказує на необхідність дотримання рівномірності в обкладанні, яка межує з ідеалами справедливого оподаткування.

Звертає на себе увагу й те, що В. Петті відкидає будь-які звинувачення з точки зору платників, які вважають, що обкладання може бути нерівномірним, а відтак і несправедливим. За його переконанням, якщо навіть і допустити, що таке можливе, то це швидше помилка, ніж бажання государя. Тому всі, хто припустився даної помилки, можуть бути покарані за неї пізніше. Причому тут не важливо, хто саме винний та не обов'язково під цим потрібно розуміти, що вона допущена безпосередньо виконавцем при стягненні податків, який, до речі, також не відкидається. Результатом нерівномірного, а відтак і несправедливого оподаткування може бути й помилка, допущена розробником податкового закону, чи парламентарями, які за нього проголосували, та врешті-решт будь-ким, причетним до запровадження такого податку. Однак у кінцевому результаті найбільше від цього постраждає саме держава, яка через цю помилку не додержить свою суму коштів за рахунок ухилення "ображеного" платника від оподаткування. Це й буде тим покаранням, яке в підсумку понесе суспільство, члени якого і причетні до цієї помилки.

На особливу увагу заслуговує висновок В. Петті щодо обґрунтування величини податку та строків його сплати. В. Петті звертає увагу на те, що государ має бути добре обізнаний як у матеріальному стані своїх підданих, так і в джерелах походження їхніх доходів. Щодо цього він пише, що, не знаючи багатства жителів, государ не може передбачити, яку суму податку вони можуть сплатити, а не знаючи промислів населення, він не може судити про те, у який період року йому краще всього вимагати свою частку [7, с. 23].

Таким чином, у даному висновку простежується думка, що причиною несплати податків може стати як величина самого податку, так і строки його сплати. Тому, запроваджуючи той чи інший податок, його ініціатори повинні мати чітку уяву про можливість його сплати платниками. Зрозуміло, що надмірно велика сума податку, встановлена при його запровадженні, може стати причиною, яка не дозволить государю одержати свою частку. Тому, встановлюючи сам податок, особи, відповідальні за цю справу, мають чітко знати про об'єкт оподаткування, починаючи від порядку його формування та закінчуючи джерелом, з якого він має сплачуватись. І тільки тоді можна переходити до встановлення ставки податку, за якою він визначатиметься, або ж передбачити його фіксовану величину із завчасно відомого об'єкта оподаткування. Адже від останнього якраз і залежить остаточна сума податку.

Безперечно, що після встановлення величини податку мають бути визначені строки його сплати, на що й звертає увагу В. Петті. Причому, встановлюючи їх, необхідно враховувати й інші важливі чинники, зокрема, щоб саме в цей час у платника були гроші для виконання своїх зобов'язань. Це одна з найважливіших умов, якої В. Петті пропонує дотримуватись.

Отже, не зважаючи на те, що у своїх дослідженнях він у більшості випадків розглядає промисловість, що дозволяє вже вважати його представником класичної політекономії, яка, на його думку, дає більше доходу, ніж сільське господарство, а торгівля – більше ніж промисловість [165, с. 25], зроблені ним висновки, і особливо у встановленні строків сплати податків, мали важливе значення, у першу чергу, для сільськогосподарських виробників – платників податків. Вони знайшли подальший розвиток у працях Адама Сміта та інших відомих економістів, і, безумовно, не втратили своєї актуальності в даний час.

До важливих зрушень у науковій думці в оподаткуванні слід віднести й період розвитку ідей П'єра Лепезана де Буагільбера (1646-1714), думки якого постали перед наукою в майбутньому через п'ятдесят років (Ф. Кене, А. Сміт), сто (Ж. Б. Сей, С. Сімонді), сто п'ятдесят (Л. Вальрас) і двісті (Дж. Кейнс). Подібні ідеї знайшли свій розвиток і в підходах до оподаткування у Себастьяна Вобана (1633-1707), ровесника П. Буагільбера.

Тут доцільно зауважити, що майже одночасно П. Буагільбер та С. Вобан висловили думки, яким були притаманні спільні погляди щодо податкового тягаря, який встановлювався для найбідніших верств населення. Тож, дотримуючись у своїх підходах до проблем оподаткування ідеалів справедливості та оголосивши себе адвокатом сільського господарства, П. Буагільбер зумів без будь-яких прикрас охарактеризувати обтяжливість, якої зазнавало в той час сільське населення країни [165, с. 30].

Проте такий підхід до оподаткування мав не лише соціальний, але й економічний зміст. Це стає зрозумілим із наступного висновку П. Буагільбера, який писав, що податками необхідно обкладати не бідних, а багатих. Тоді бідняки стануть заможними, їхнє споживання збільшиться й це "втричі" винагородить багатих за їх "аванс" [97, с. 118].

Очевидно, що така точка зору заслуговувала на увагу. Адже зі зменшенням оподаткування бідних верств населення мало зрости споживання товарів масового вжитку, а можливо, й дорогих речей, що призвело б до збільшення обсягів торгівлі та розширення виробництва, а відтак і до зростання доходів купців, землевласників та промисловців. Це й було б результатом того "авансу", який П. Буагільбер пропонував зробити за допомогою зменшення податкового тягаря.

Схожої думки дотримувався й однодумець П. Буагільбера та його ровесник С. Вобан. Так, розглядаючи проблеми оподаткування у своїй праці "Проект королівської десятини" (1707), він вважав дуже шкідливим для країни таке положення, коли нижчі верстви населення надмірно обтяжені податками, а вищі – оподатковуються лише частково. Мабуть, це й стало підґрунтям для виникнення ідеї запровадження єдиного податку. Тож, пропонуючи об'єднати всі діючі на той час податки в єдиний, С. Вобан доходить висновку, що такий захід доцільно проводити за допомогою королівської десятини, яка

стане єдиною часткою сплати та буде розповсюджуватись на всіх платників. Зокрема, для землевласників він пропонував встановити й стягувати королівську десятину з їхніх земель, а для фабрикантів і торговців – з їх доходів [97, с. 120].

Слід зазначити, що термін “десятина”, як писав ще до цього В. Петті, має той же зміст, як і десята частина. Тобто вона означає частку вилучення чи вилучену частину, щось на зразок того, якщо б мито на імпортовані й експортовані товари становило двадцятку частину, і мало б назву (tonnage) потонного (оскільки стягувалось в певному розмірі з тонни, зокрема, з вина – В. С.) або (poundage) пофунтового мита (стягувалось в певному розмірі з фунта стерлінгів передбачуваної вартості товарів – В. С.)... Слово “десятина” вказує також на спосіб її сплати, а саме *in specie* (в натурі), а не грошми (за винятком спеціальних випадків, встановлених добровільно) [7, с. 62].

Однак, як стало зрозуміло пізніше, найбільший розвиток ідея єдиного податку одержала в працях американського економіста Генрі Джорджа (1839-1897), який пропонував націоналізувати земельну ренту через механізм єдиного поземельного податку. Щодо цього він писав: “Ми пропонуємо скасувати всі податки за єдиним винятком податку з вартості земель” [57, с. 5].

Тут йдеться про запровадження єдиного податку, зокрема, і в сільському господарстві. Як показує подальший розвиток наукової думки в оподаткуванні, ця точка зору не була позбавлена права на існування й у майбутньому. Це особливо добре спостерігалось у працях фізіократів. Та й у наступних періодах розвитку податкових систем ця ідея мала практичну реалізацію. Тут варто пригадати єдиний сільськогосподарський податок, що був запроваджений у роки НЕПу (1923 р.) у колишньому СРСР. Не відмовились від цієї ідеї й в Україні. Починаючи з 1999 року, сільськогосподарські підприємства стали сплачувати фіксований сільськогосподарський податок, який об’єднав у собі дванадцять раніше діючих податків, зборів (обов’язкових платежів).

Отже, наведене ще раз переконує у важливості теоретичних положень, які започатковані в період зародження наукових ідей меркантилістів та знайшли продовження в працях фізіократів.

1.2. Розвиток ідеї єдиного податку у фізіократів

На ранніх етапах розвитку податкової системи запровадження податків мало тимчасовий і випадковий характер. Потреба в їхньому прийнятті виникала через певні особливі обставини в державі, які ставали головною причиною появи цього елемента фінансових відносин. Проте з розширенням функцій держави зростали її фінансові потреби, а разом із ними й кількість податків. Їх збільшення сприймалось платниками неадекватно, оскільки вважалося, що зі збільшенням податків зростає й податковий тягар. Мабуть, це й було однією із головних причин, через яку людство намагалось відмовитись від них, вважаючи, що за рахунок цього можна зменшити й податкове навантаження, причому дані положення залишались актуальними протягом століть. Однак найбільш обґрунтованим це положення виявилось у науковій думці фізіократів – одного із напрямів економічної теорії, що виникла на території Франції.

Одним із основоположників школи фізіократів вважається француз Венсан де Гурне (1712-1759). Його знаменита фраза “laissez faire, laissez passer”, що має приблизний зміст такого характеру: “Дайте людям самим робити свої справи, дайте справам йти своїм ходом” [97, с. 138], стала основним змістом і вираженням ідеї даної школи. З них випливає вимога повної економічної свободи, коли держава не втручається безпосередньо у виробничу та торгівельну діяльність своїх підданих, а лише – у фінансову, одержуючи від них податки в обмін на охорону їхнього життя, майна, прав і свобод.

Таким чином, розвиток оподаткування, яке здійснювалось у середині XVIII ст., тобто періоду виникнення школи фізіократів (дослівно – природовладдя), слід вважати суттєвим етапом становлення наукової думки в оподаткуванні. Виникнення цього нового напрямку в економічній теорії, на думку А. Сміта, стало реакцією на меркантилістську політику Кольбера в період царювання Людовика XIV [18, с. 21]. Звісно, що оскільки така політика була спрямована проти певного напрямку, то й за своїм характером вона суттєво відрізнялась від теоретичних положень, які сповідувались меркантилістами. Мабуть, це й було однією з причин розбіжностей у поглядах меркантилістів і фізіократів у питаннях оподаткування.

Потрібно зауважити, що, на відміну від меркантилістів, метою

досліджень фізіократів стало не збільшення багатства купців і наповнення державної скарбниці, як це декларувалось їхніми попередниками, а намагання зменшити страждання та приниження бідного народу. Причому серед основних причин, які приводили до зубожіння французький народ, у той час був надмірний податковий тягар. У свою чергу, зростання податкового навантаження у Франції також мало об'єктивний характер через війну, що велась Людовіком XIV за благополуччя Версальського двору.

З літературних джерел відомо, що основним видом доходів скарбниці у Франції на той час був земельний податок, надходження від якого стрімко зростали. Зрозуміло, що основним платником цього податку залишалось сільське господарство, яке, на відміну від поглядів меркантилістів, стало основним об'єктом дослідження фізіократів. Це обумовлювалось тим, що саме в цей час сільське господарство Франції, на теренах якої розвивався цей напрям економічної науки, знаходилося у найбільшому занепаді, в порівнянні з іншими промислами, та вимагало свого відродження.

Звісно, що однією з причин такого занепаду була й система оподаткування, яка включала обов'язковий перелік податків для сільського господарства. Їхнє зростання для скарбниці означало зменшення доходів сільського населення. Тому, висунувши ідею залучення в землеробство додаткового капіталу: "В село треба залучати не стільки людей, скільки багатство", [40, с. 64], фізіократи запропонували провести й раціоналізацію фіскальної системи шляхом об'єднання всіх податків і зборів у єдиний податок із земельної ренти [18, с. 221].

З наукової точки зору слід зазначити, що висунута ними ідея єдиного податку мала досить серйозне обґрунтування. Серед основних аргументів, які висувалися фізіократами на користь єдиного податку з земельної ренти, виділяється те, що даний платіж, на їхню думку, неможливо перекласти на інші суб'єкти. Причому, з точки зору фізіократів, саме цей податок є єдиним, який можна віднести до групи прямих податків. Усі інші податки, які сплачуються платниками, необхідно вважати непрямыми, оскільки вони можуть бути перекладені на інших суб'єктів.

Тут треба зауважити, що такий розподіл податків на прямі та непрямі мав подальший вплив на результати досліджень інших

науковців. Тільки одна група вчених сприймала таку класифікацію в подальшому без заперечень, а інша – звертала увагу на те, що вона має суто умовний характер. Однак очевидним є той факт, що ця точка зору викликала певну дискусію серед науковців, яка продовжувалась не одне століття. Тому, мабуть, небезпідставно відомий у свій час науковець у галузі оподаткування Д. Боголепов робить припущення, що з цього часу, по суті, відбувся розподіл податків на прями та непрями [20, с. 23].

Як відомо, така класифікація податків збереглась і до теперішнього часу. З цього достовірного факту закономірно стверджувати, що це було важливою науковою заслугою школи фізіократів. Особливо якщо врахувати те, що навіть у даний час науковці не заперечують такої класифікації, хоча й застерігають про її умовність.

Певне місце в дослідженні фізіократів займають проблеми походження земельної ренти. Фізіократи не заперечували того, що земельна рента є надійним джерелом поповнення державних доходів. Тому в разі державних потреб певна частина цих доходів, за їхнім припущенням, у будь-який час могла бути залученою до казни. Однак при цьому зверталась увага на необхідність зменшення витрат при мобілізації державних доходів. Тож, вимагаючи введення єдиного податку, фізіократи одночасно пропонували мінімізувати витрати зі збору податків за рахунок оподаткування тих доходів, які в кінцевому результаті й були об'єктом оподаткування. Причому, пропонуваній фізіократами єдиний податок не був податком на “незароблений приріст” рентних надходжень, що було особливо небажаним при зростанні чисельності населення. Зовсім навпаки, цей податок ставав різновидом оподаткування цінності землі у вигляді податку з чистої ренти, яка, за оцінкою Ф. Кене, становила приблизно одну третю “чистого продукту” [18, с. 25].

Таким чином, із точки зору фізіократів земельна рента ставала абсолютно законною платою за понесені витрати при розчищенні землі та відшкодуванні “капітальних авансів”. Очевидно, що під нею необхідно було розуміти й дохід від використання невідтворювального природного фактору, який і до того часу вже вважався об'єктом оподаткування. Адже при його одержанні іншими класами також формувались властиві для нього та необхідні витрати виробництва, які вираховувались при оподаткуванні загального доходу.

Слід зазначити, що найбільш відомою постаттю серед фізіократів, на формування наукових поглядів якого певний вплив мали ідеї В. Гурне, як це стало зрозуміло пізніше, був Франсуа Кене (1694-1774). Не зупиняючись більш детально на його досягненнях, лише зауважимо, що він осягнув найбільших глибин у теоретизуванні фізіократії. Свої теоретичні положення, як і більшість фізіократів, він обґрунтовував на прикладі сільського господарства. Тож, на його думку, сільське господарство вважалось єдиною галуззю матеріального виробництва, в якому створюється додаткова вартість (“чистий продукт”), яку пропонувалось оподаткувати.

Цей висновок мав важливе значення для наступних наукових поглядів Ф. Кене. Відповідності до цих тверджень він поділяв суспільство на три основних класи: виробники (фермери, сільськогосподарські робітники), безплідні (промислові та торгівельні капіталісти і робітники) та власники землі. Це знайшло відображення у його відомій “Економічній таблиці” (1758), яку К. Маркс оцінив як геніальну спробу проведення аналізу суспільного відтворення [201, с. 292]. За своїм змістом дана таблиця характеризує розподіл сукупного суспільного продукту та вказує на склад доходів, які одержують ці три класи суспільства. Не менш важливою вона є з точки зору наукового підходу до оподаткування. Це стосується використання доходів, які спрямовуються, по-перше, на відшкодування витрат кожному класу і, по-друге, для сплати єдиного податку, на чому акцентували свою увагу фізіократи.

Поряд із цим Ф. Кене пропонує розмежовувати доходи землеробів та землевласників. Таке розмежування має важливе значення й з точки зору оподаткування цих доходів. Особливо зрозумілим це стає тоді, коли взяти до уваги його висновок стосовно того, що податки не повинні обтяжувати собою багатство землеробів, призначене для обробітку землі [72, с. 220-223]. Звісно, що така точка зору узгоджується з позицією фізіократів, яка спрямовувалась на захист сільськогосподарського виробництва.

Із схеми (рис. 1.1), побудованої за Економічною таблицею Ф. Кене, видно, що валовий продукт продуктивного класу створює доходи як для себе, так і земельним власникам. Причому, вони спрямовуються не лише останнім, але й державі, які можуть бути одержаними нею у вигляді єдиного податку. З цих підстав, як зображено на рис. 1.1, доходи продуктивного класу, на думку автора таблиць, відразу мають

направляється до фондів споживання та обміну, звільняючись від оподаткування.

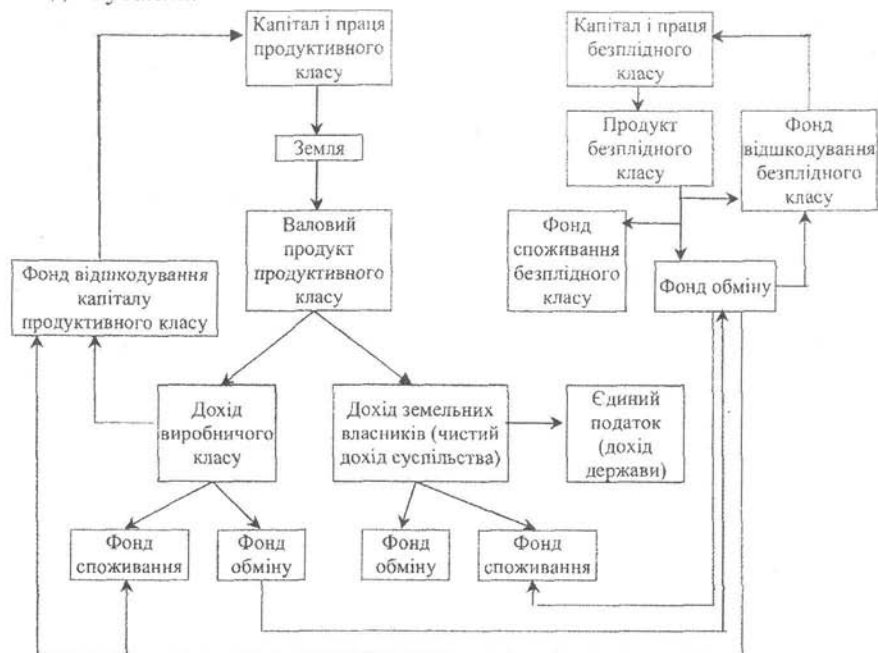


Рис. 1.1. Суспільне відтворення та оподаткування землевласників єдиним податком за Ф. Кене

Джерело: [97, с. 175].

Таким чином, із наведеного стає зрозумілим, що відомий фізіократ намагається захистити від надмірного оподаткування капітал, який спрямовувався на розширення сільськогосподарського виробництва. Цілком очевидно, що вже в той час Ф. Кене зумів оцінити вартість капіталу землеробів, який використовувався для створення багатства не лише їм, але й землевласникам, а відтак, і всій країні.

Продовжуючи зазначений вище підхід до оподаткування сільгоспвиробників, він далі пише, що найбільш суттєве і непорушне правило, яким повинно керуватись управління економікою, полягає в тому, щоб не посягати на забезпеченість та успіхи землеробства через оподаткування. Тільки за таких умов захищене урядом землеробство розцвіте і створить багатства, які за його ж власною вказівкою можна

буде обкласти найбільш правильним і необтяжливим для народу способом [72, с. 241].

Отже, можна констатувати, що Ф. Кене не відкидає можливості оподатковувати землеробів, але лише за умови, коли ними буде досягнуто певної величини багатства. У цьому випадку необхідно передбачити найбільш сприятливий механізм оподаткування, який, до того ж, був би не тільки правильним, але й необтяжливим як для самих землеробів, так і для всього народу.

Очевидно, що під обтяжливістю тут необхідно розуміти не лише саму величину податку, але й втрату для суспільства. Адже відчуті податковий тягар суспільство зможе через недоодержання сільськогосподарської продукції внаслідок скорочення її виробництва. Це й стане причиною надмірного оподаткування, від якого застерігав Ф. Кене.

З цього важливого висновку стає зрозумілим і те, що в країні для дотримання зазначених вимог має бути створений відповідний апарат управління, який здатний забезпечити в оподаткуванні сприятливі умови для землеробів. Саме цьому апарату Ф. Кене пропонує також дотримуватись зазначених ним вимог.

Виходячи з зазначених вище вимог, Ф. Кене далі безпосередньо звертається до Міністерства фінансів країни, від якого залежить податкова політика. Тому, на його думку, найважливіше завдання цього державного органу має полягати в ефективному управлінні землеробством з метою забезпечення його стійкого розвитку. Саме останнє, як випливає з висновків Ф. Кене, служить основою для всієї економіки держави.

Допускаючи виникнення ускладнень, труднощів і додаткових витрат для адміністрації при введенні пропорційного оподаткування, Ф. Кене не відкидає можливості доручення розподілу окладної суми самим провінціям. На його думку, вони справляться з цією справою краще, ніж приватні агенти. Це питання таке важливе, що ним не можна нехтувати, так як від його вирішення залежить могутність короля, блиск трону, процвітання держави і щастя народу. Тому держава в своїх інтересах повинна сприяти благополуччю та стійкості становища землеробів і надати їм надійну допомогу при настанні згубних для них явищ, яким вони піддані [72, с. 268].

Викладене вище дає можливість стверджувати, що через сприятливе оподаткування землеробів Ф. Кене намагається зменшити витрати на процес адміністрування податків. Для цього він однозначно

пропонує перенести розподіл суми податку в провінції, які краще зуміють зорієнтуватись і призначити його сплату кожному.

Безперечно, що перенесення такої роботи на органи місцевого самоврядування дозволить зменшити витрати на збір податку та уникнути характерних для того періоду зловживань із боку збирачів.

Аналізуючи далі безпосередні недоліки в стягненні податків, Ф. Кене писав: “Зловживання, пов’язані з таким оподаткуванням та наслідки, які з нього випливають і приводять до таких незручностей, добре відомі. При цьому всі знають також, що король не одержує (від такого оподаткування – В. С.) великих доходів” [72, с. 224].

Поряд із цим, Ф. Кене відводив важливу роль державі, яка повинна була надавати землеробам “надійну допомогу при настанні згубних для них явищ”. Одним із них і було несприятливе оподаткування. Тому в поглядах Ф. Кене допускається можливість державного впливу за допомогою податкового механізму, включаючи й інші заходи, за рахунок яких можна було б допомогти землеробству.

На той час зазначене вище положення мало й практичне значення. Це особливо стосувалось фермерів. Одержавши в оренду земельну ділянку, фермери ризикували. По-перше, вони не були впевнені, що протягом дії договору оренди вони зможуть сплатити орендну плату.

По-друге, при високій орендній платі та наявному податку, який ще більше збільшував би витрати, склалися б умови для розорення фермера. Тому таке становище фермерів, на думку Ф. Кене, стало настільки небезпечним, а їхня кількість так зменшилась у королівстві, що землевласники майже скрізь змушені здавати землі (в оренду – В. С.) під низьку плату [72, с. 267].

Зовсім по-іншому Ф. Кене пропонував ставитись до землевласників. На його думку, вони корисні державі тільки своїм споживанням. Так, одержувані ними доходи, зазначав він далі, позбавляють їх необхідності працювати, а тому й вони нічого не виробляють [72, с. 223]. Обґрунтовуючи зазначені вище висновки, Ф. Кене писав, що після цього можна буде з успіхом обкладати доходи землевласників, а не прибутки, що утворюються для них землеробами. “Я говорю про це з успіхом тому, що податки, які припадають на землевласників, менш шкідливі, ніж оподаткування землеробства чи сільськогосподарських продуктів” [72, с. 241].

На нашу думку, наступним важливим аспектом у дослідженні

Ф. Кене слід вважати підхід до порядку розподілу податкового тягаря. Особливу увагу він приділяв сплаті податків із доходів, які в його розумінні мали стати основним об'єктом оподаткування. Ця ідея вченого виводилась до того, щоб за рахунок утримання податку з доходу звільнити від податкового впливу саме землеробство. Стосовно цього науковець писав: “Неправильний розподіл податкового тягаря між містом і селом приносить з точки зору самого фіска великі збитки державі. Тому дуже важливо зробити його перерозподіл та ввести таку форму стягнення податків, яка була б найменш обтяжливою [72, с. 261]. Очевидно, що Ф. Кене в даному випадку заперечував будь-яке оподаткування землеробства. На противагу цьому він пропонував стягувати податок із доходів, які могли бути одержаними з інших видів діяльності.

Отже, із наведених міркувань звертає на себе увагу те, що погляди Ф. Кене стали ще більш лояльними щодо оподаткування землеробства. Якщо в попередньому висновку він не відкидав ідеї його оподаткування, то в даному випадку вже надає перевагу податку з доходу. Причому одержаний дохід, як ним передбачалось, мав рівною мірою оподатковуватись як у місті, так і в селі, тобто незалежно від місця його походження.

Безперечно, наведений висновок заслуговує уваги й у даний час. І мабуть, не випадково в податковій системі нашої держави це положення є одним із важливих принципів, який є загальноновизнаним та необхідним для її успішного функціонування.

Обґрунтовано, на нашу думку, Ф. Кене підходив до положення, з якого випливають вимоги щодо стабільності в оподаткуванні. Варто зауважити, що тут також простежуються особливості, які характерні для сільського господарства та періоду розвитку навіть сучасної податкової системи. Так, обґрунтовуючи це положення на прикладі фермера, Ф. Кене розглядає ситуацію, за якої протягом дев'ятирічного орендного договору може змінюватись порядок або умови оподаткування. Причому, це особливо важливо, якщо взяти до уваги те, що всі ці зміни приведуть до збільшення ставки податку, а не її зменшення. Звісно, що за таких умов фермер ризикує розоритись під час дії орендного договору. Тому дуже слушним стосовно цього є застереження з боку науковця, який пише: “Для того, щоб фермери були впевнені в своїй справі, а їхня кількість примножувалась, необхідно норму обкладання залишити (на час дії орендного договору – В. С.) незмінною” [72, с. 267].

Таким чином, уже в той час Ф. Кене розумів наскільки важливим для платника є стабільність в оподаткуванні. Тому необхідність дотримання стабільності в оподаткуванні, що обґрунтовувалась Ф. Кене, виходячи із зазначених умов, викликає неабиякий інтерес. Адже в подальшому цей висновок став одним із головних класичних принципів, що знайшов своє практичне застосування в податкових системах багатьох країн світу, зокрема й в Україні.

З цього важливого висновку стає очевидним і те, що ще в період фізіократів ця проблема вже була актуальною. Проте з часом її актуальність не зменшується, а ще більше зростає. Це особливо добре спостерігається в податковій системі нашої держави та відчувається при оподаткуванні сільськогосподарських виробників. Проголошений принцип стабільності в різні періоди розвитку податкової системи нашої країни залишався тільки проголошенням. У багатьох випадках, як свідчать результати нашого аналізу, цей принцип порушувався. Причому після його проголошення податкове законодавство не передбачало особливостей сплати податків, коли при дії договорів оренди земельних часток (паїв) селян, могли змінюватись умови оподаткування. Тут варто пригадати 2004 рік, коли при внесенні змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22 травня 1997 року № 283/97-ВР [156] для сільськогосподарських товаровиробників було відновлено сплату податку на прибуток. І це за умови, що інший Закон України “Про фіксований сільськогосподарський податок” від 17 грудня 1998 року № 320-XIV [162] включав у себе податок на прибуток, який сільгоспвиробники з 1999 року не повинні були сплачувати. Аналогічна ситуація в цьому ж році склалась і з платежами до Пенсійного фонду України.

Таким чином, як свідчать результати дослідження, зроблений Ф. Кене висновок щодо доцільності збереження “норми оподаткування незмінною” протягом дії орендного договору став основою для запровадження принципу стабільності податкової системи, який був пізніше доопрацьований і запропонований А. Смітом у чотирьох його класичних положеннях.

Треба зазначити й те, що неабиякий вплив на розвиток наукової думки в оподаткуванні мали погляди відомих у Франції філософів, які в період фізіократів публікували свої праці в спеціальних виданнях і цим самим ще більше її збагачували. Серед таких видань слід особливо

виділити “Енциклопедію” Дідро і Даламбера. У зазначеному виданні автори в основному публікували роботи з соціальних та політичних питань, але окремі з них безпосередньо стосувались і проблем оподаткування. З цієї точки зору певної уваги заслуговують праці барона Поля Анрі Гольбаха (1723-1789), який був одним із найбільш активних співробітників “Енциклопедії”, та Жана-Жака Руссо (1712-1778).

Перебуваючи під впливом фізіократів у питаннях економіки, П. А. Гольбах також вважав сільське господарство основою економічного добробуту. На цій основі він і будував свої погляди щодо проведення політики на селі.

З-поміж інших проблем, які пропонував П. А. Гольбах для вирішення з метою покращення життя сільського населення, він виділяв найголовнішу – проблему оподаткування. Серед основних заходів її вирішення ним пропонувалось звільнити селян від довільних податків, які змушували їх покидати поля, що оброблялись ще їхніми предками. Гостро критикуючи привілейовані верстви населення, зокрема дворянство, П. А. Гольбах, з точки зору оподаткування, вважав недосконалою та нерозумною урядову фінансову політику, яка так виснажує селян податками та призводить до того, що вони навіть не можуть себе прогодувати чи одягнутись. “Податки, – писав він, – знищують землеробство, відвертають селянина від праці. Розорений і зневірений селянин перетворюється в жебрака. Між тим, благополуччя села – основа благополуччя країни, розвитку торгівлі та індустрії. Поля годують державу” [40, с. 146].

Будучи прихильником дрібного товарного виробництва в сільському господарстві, П. А. Гольбах важливе значення відводив і торгівлі, в якій вбачав один із механізмів обміну товарами між товаровиробниками. Зокрема, віддаючи їй належне, оскільки на той час вона розглядалась як діяльність, яка сприяла благополуччю та життю в усіх куточках країни, філософ одночасно зауважував, що все ж таки основою цього благополуччя є земля. Тому уряд не повинен думати про торгівлю, доки в державі є хоча б один арпант (1 арпант ? 0,4 га – В. С.) необробленої землі [40, с. 147].

Для успішного функціонування та забезпечення господарського життя країни П. А. Гольбах пропонує дотримуватись декількох важливих податкових принципів. Серед запропонованих принципів основне місце, на його думку, має бути відведено принципу

“універсальності” податку. З його точки зору податок розглядався як тягар, який повинні нести всі піддані. Поряд із цим він гостро критикував існуючу на той час у Франції несправедливість та нерівність у розподілі податкового тягаря та звертав увагу на безпідставне звільнення від оподаткування привілейованих прошарків населення. Згідно тиранії та абсурду, стверджував П. А. Гольбах, податок захищає у нас найбільш багатих людей, і весь його тягар відчуває бідняк. “Зокрема, землероб, – писав він далі, – який своєю працею створює умови для всього суспільства, оподатковується довільними податками, від яких дворянство звільнене.” З наведених положень П. А. Гольбах формулює такі податкові принципи, відповідно до яких:

- податок має бути пропорційний можливостям громадянина;
- непрямі податки не повинні розповсюджуватись на предмети першої необхідності;
- необхідно бути дуже обережними при оподаткуванні торгівлі;
- ніколи не потрібно встановлювати податок на предмети вивозу за кордон;

– для полегшення землеробам сплати податку бажано брати його не грошима, а натурою [40, с. 147-148].

Звісно, що з одного боку ідеї П. А. Гольбаха в той час не могли подобатись французькій буржуазії, зокрема, фінансистам, відкупщикам, учасникам привілейованих торговельних компаній. І це зрозуміло, адже за умови їхнього визнання та практичної реалізації, одні втрачали свій дохід, інші змушені були б взяти на себе весь чи більшу частину податкового тягаря. Проте беззаперечним є те, що обґрунтування окремих положень П. А. Гольбахом мали як теоретичне, так і практичне значення. Зроблені ним висновки, особливо з точки зору оподаткування в сільському господарстві, мали своїх прихильників і в наступних наукових школах.

Таким чином, незважаючи на неприйняття певною групою привілейованого суспільства ідей П. А. Гольбаха, слід зазначити, що для іншої його частини вони були прийнятними і практично підтверджували наукові підходи фізіократів до проблем оподаткування. Та й у майбутньому ці ідеї не втрачали своєї актуальності. Це особливо добре спостерігалось у періоди, коли сільське господарство зазнавало підвищеного рівня оподаткування.

Зуважимо, що навіть у наш час такі періоди мали місце в історії

становлення податкової системи України. Серед них необхідно виділити останній, який настав після здобуття незалежності (1991 р.) та з розбудовою власної податкової системи. На початку її створення, і особливо в першій половині 90-х років ХХ ст., підходи до оподаткування сільськогосподарських товаровиробників України будувались на методах спроб і помилок. За рахунок цього сільське господарство опинилось у гірших податкових умовах, ніж інші суб'єкти оподаткування, що призвело лише до надмірного вилучення обігових коштів із цієї галузі. Можна зробити припущення, що результати такого оподаткування сільське господарство України відчуватиме ще не один рік.

Певний внесок у розвиток податкової теорії зробив і видатний французький просвітитель та філософ Ж.-Ж. Руссо. Розвиваючи ідею рівності, він гостро критикував приватну власність, яка, з його погляду, стала головною причиною соціальної нерівності. З проблемою походження соціальної нерівності Ж.-Ж. Руссо пов'язував і договірне виникнення держави внаслідок добровільного договору між людьми. Проте в результаті змови між багатими державна влада, яка узаконила приватну власність, узурпувала природні права народу, приречла його на злидні й виснажливу працю [200, с. 444] і тим самим, ще більше ускладнила проблему нерівності. Тому боротьба з нею, на його думку, є одним із найбільш важливих завдань держави, яка повинна попереджати надмірне накопичення багатства в одних і не допускати зубожіння інших [40, с. 198]. Врегулювати дане питання Ж.-Ж. Руссо пропонує з допомогою податкової реформи, оскільки існуюча на той час система податків у Франції, з його точки зору, тільки розоряла країну.

Виходячи із власних висновків, Ж.-Ж. Руссо критикує великий податок, який обтяжує селянина (*taille*), та, в кінцевому результаті, завдає шкоди всьому суспільству. Якщо податок великий і пропорційний продукту, писав він, то селянин перестає обробляти землю. Культура землі добротна тільки там, де селянин нічого не платить чи платить мало [40, с. 198].

Звичайно, пропонуючи зниження податку, Ж.-Ж. Руссо розумів, що це призведе до зменшення державних доходів. На даному висновку ґрунтувалась його пропозиція щодо відведення спеціальних земельних фондів, з яких держава і повинна їх отримувати. Проте якщо навіть їх не вистачає або немає взагалі, то в такому випадку потрібно вдатися до прогресивного податку з майна, але ні в якому випадку не до податку

із землеробства [40, с. 199].

З наведеного стає зрозуміло, що зазначена філософом ідея, якої дотримувались і фізіократи не заперечувала підходів до оподаткування, що обґрунтовувалось у той час. Навпаки, вона лише збагачувала наукову думку, характерну для того періоду, розвиваючи такі підходи далі, надаючи їм нового спрямування. Це особливо стає добре зрозумілим із зазначеного нижче висновку, зокрема, коли Ж.-Ж. Руссо пропонує передбачити оподаткування майна за допомогою прогресивного податку. Однак на цій пропозиції він не зупиняється, а робить спробу її теоретично обґрунтувати. На його думку, при оподаткуванні майна в ньому необхідно розрізняти дві його складові частини: 1) необхідне майно; 2) надлишкове майно [40, с. 199].

Із наведеного зрозуміло, що необхідне майно повинно бути звільненим від оподаткування. І лише інша його частина, тобто надлишкове майно, пропонувалось оподатковувати, але тільки у випадку гострої потреби.

Такий розподіл майна з метою оподаткування був не випадковим, оскільки це відповідало зрівняльній теорії розподілу приватної власності, яка пропонувалась Ж.-Ж. Руссо як засобу знищення поділу суспільства на багатих і бідних. Проте, ця ідея мала під собою певне наукове спрямування з точки зору соціального захисту населення. Особливо актуальною вона є в даний час для податкової системи України на стадії запровадження податку на нерухоме майно громадян. Можливо, саме це й стримує його введення депутатами, оскільки неоподатковувана величина (тобто необхідна мінімальна його частина, як пропонував Руссо) завжди викликатиме певну дискусію.

Слід зазначити, що ідея філософа оподатковувати надлишок майна знаходить відображення і в інших податках, зокрема, на предмети розкоші в широкому розумінні цього слова. Серед них він виділяє податки на продукти малозначущих і дуже дохідних ремесел, на ввезення в міста різних дрібничок, на екіпажі, на видовища, на доходи ледарів-співаків тощо. На його думку, запропоновані податки повинні вгамувати жадібність багатих людей та зашкодити зростанню кількості ледарів у містах, а відтак – припинити спустошення села. Крім того, такі податки, за визначенням Ж.-Ж. Руссо, мають бути достатньо великими, а їхня величина не повинна відлякувати тим, що від них нібито постраждає індустрія, яка лише перейде до виробництва інших, більш корисних предметів [40, с. 199].

Звичайно, і в той час погодитись із такою категоричністю, мабуть, було важко. Навіть за умови сприйняття ідеї соціальної рівності такі погляди не можна вважати обґрунтованими. Очевидно, що вони навіть суперечили цій ідеї. Це добре видно із назв самих предметів, які Ж.-Ж. Руссо пропонував оподатковувати за підвищеними розмірами податків. Зі збільшенням податку на “видовища” чи на доходи “ледарів-співаків” має збільшуватись і вартість цих послуг. Тому стає зрозуміло, що не всі люди, зокрема найбідніші верстви населення, зможуть її оплатити, а відтак, і скористатись цим видом послуг. Звідси виникає нерівність, яка заперечує ідею рівності, що пропонувалась знову ж таки самим Ж.-Ж. Руссо.

Отже, завдяки прихильникам ідей меркантилізму та фізіократії вдалось зробити певний поступ у формуванні та розвитку наукової думки в оподаткуванні, однак, протягом багатьох століть їхні праці досконало не досліджувались. Та й чи могли вони досліджуватись належним чином у нашій країні, коли за період перебування у складі колишнього СРСР було зроблено спробу навіть відмовитись від податків як явища, яке не зовсім притаманне державі з соціалістичним ладом.

Перевірений історією факт ігнорування наукової думки в оподаткуванні, а відтак, і податкової теорії є яскравим попереджувальним прикладом для України. Це особливо стало відчутним у період переходу економіки нашої країни до ринкових відносин, коли по-справжньому назріла проблема формування доходів бюджетів. Очевидним є і те, що наслідки такого економічно необґрунтованого підходу відчуються й на рівні практики суспільного господарювання. У першу чергу, це стосується податкової свідомості нашого суспільства, яке понад сімдесят років існування соціалістичної країни не мало достатньої уяви не лише про наукові погляди вчених західної фінансової науки, але й про самі податки. Внаслідок цього у суспільстві й до цього часу існує неоднозначне ставлення та сприйняття самої ідеї оподаткування, яка нав'язується з боку держави для цілком зрозумілої, здавалося б, мети. Звісно, що таке неприйняття перешкоджає вчасному залученню фінансових ресурсів до бюджетів і державних цільових фондів та виконанню заходів соціального спрямування.

Висловлена вище думка має ще більше значення, коли справа стосується системи оподаткування в сільському господарстві.

Очевидно, що перші податкові ідеї фізіократів формувались у період важких умов, у яких знаходились сільське господарство. З цієї точки зору вони викликають певний науковий інтерес, який не зменшується в даний час. Тому беззаперечною заслугою цієї школи стало те, що її прихильники зуміли на прикладі певної галузі дослідити та обґрунтувати доцільність оподаткування землевласників, звільнивши від податків капітал землеробів, який направлявся на розширення виробництва. Їхнє твердження про рівномірність розподілу податкового тягара, стабільність податків, що особливо була необхідною в період дії договору оренди землі, було певним надбанням, яке знаходить подальший розвиток у працях класиків політичної економії.

РОЗДІЛ 2. ЗАГАЛЬНІ ПОДАТКОВІ ПОЛОЖЕННЯ КЛАСИКІВ ПОЛІТИЧНОЇ ЕКОНОМІЇ

З розвитком податків світова та вітчизняна фінансова наука розробили ряд податкових положень, принципів та правил оподаткування, які мали подальший вплив на формування й розвиток податкових систем. Майже в кожному із запропонованих авторами положень, принципах або правилах у податках вбачається інструмент соціально-економічної політики, яка має сприяти розвитку бізнесу підприємців та забезпечувати економічне зростання держави. Ця точка зору особливо добре простежувалась і в наукових школах, представники яких виношували ці ідеї.

Однак, беззаперечним залишається внесок у наукову думку в оподаткуванні класиків політичної економії, які одержали таку назву завдяки К. Марксу. Серед них найвідомішою постаттю, яка по праву вважається основоположником даного напрямку в економічній теорії та фундатором наукової теорії податків [63, с. 16] був і залишається представник англійської школи класичної політекономії Адам Сміт (1723-1790).

Вплив вчення А. Сміта, як писав І. І. Янжул, мало найбільш благотворний вплив: виняткове на той час значення практики у фінансовому господарстві було порушено, оскільки він навчив бачити в ній лише шлях та засіб до вироблення і перевірки загальних принципів; наукові основи стали законодавцями практики [218, с. 88]. Саме з ім'ям цього відомого економіста сучасні науковці пов'язують розвиток наукової теорії оподаткування. Очевидно, що підставою для такого твердження є його загальновідомі чотири податкові принципи.

2.1. Систематизація принципів оподаткування Адама Сміта

На сучасному етапі розвитку податкової системи й надалі актуальними серед науковців залишаються принципи оподаткування як основа категорії, на якій вона ґрунтується. Беззаперечно, що до таких принципів слід віднести ті, що у свій час були запропоновані науковому світу А. Смітом. Саме йому належать розроблені і обґрунтовані в кінці XVIII століття чотири податкові принципи, на основі яких науковці доводять існування інших, не відкидаючи вчення класика політичної економії. Та й чи можливо відкинути ці принципи, коли саме життя доводить їх теоретико-практичну цінність.

При всій своїй важливості принципи А. Сміта – загальність, справедливість, визначеність, зручність податків, як цілком слушно зауважують автори монографії “Сучасна теорія та практика оподаткування”, завдячуючи їх простоті і зрозумілості, не потребують ніяких інших пояснень і ілюстрацій, крім тих, які містяться в них самих, вони стали “аксіомами” податкової політики [87, с. 66].

Досліджуючи проблеми, пов’язані із податковою системою, майже кожний науковець, незважаючи на свої наукові здобутки чи їх відсутність, посилається на той чи інший податковий принцип А. Сміта, підтверджуючи цим самим свою власну наукову гіпотезу. Не стала винятком і ця наукова праця.

Отже, віддаючи належне класику політичної економії, ще раз звернемось до його праці “Дослідження про природу та причини добробуту націй” та зазначимо зміст податкових принципів, що по праву називаються податковими принципами А. Сміта. Однак, перш ніж розпочати такий аналіз, попередньо наведемо суть цих чотирьох принципів (табл. 2.1).

Поряд із цим спробуємо глянути на податкові принципи А. Сміта з позиції сучасної системи оподаткування, характерної для нашої держави, що є об’єктом нашого дослідження. З цієї точки зору доцільно розглянути основні принципи оподаткування, передбачені для податкової системи України, які затвердженні в нашій державі законодавчо, Законом України “Про внесення змін та доповнень до Закону України ”Про систему оподаткування” від 18.02.1997 р. № 77 [153]. Це дозволить встановити їх відповідність класичним принципам оподаткування та виявити певні розбіжності у випадку їх наявності.

Таблиця 2.1

Порівняння класичних принципів
із законодавчо встановленими в Україні

Класичні принципи Адама Сміта*	Принципи побудови податкової системи України		
	відповідно до класичних принципів***	відповідно до послідовності її побудови***	законодавчо затвержені**
1. Піддані держави мають по змозі брати участь в утриманні уряду відповідно до своєї здатності й сил, тобто, відповідно до доходу, яким вони користуються під протегуванням і захистом держави.	1. Обов'язковість. 2. Рівнозначність і пропорційність 3. Соціальна справедливість. 4. Рівність, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації.	1. Компетенція. 2. Економічна обґрунтованість 3. Єдиний підхід. 4. Доступність. 5. Обов'язковість. 6. Рівність, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації 7. Соціальна справедливість 8. Стабільність. 9. Рівнозначність і пропорційність 10. Стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції.	1. Стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції. 2. Стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності. 3. Обов'язковість. 4. Рівнозначність і пропорційність. 5. Рівність, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації. 6. Соціальна справедливість. 7. Стабільність. 8. Економічна обґрунтованість. 9. Рівномірність сплати. 10. Компетенція. 11. Єдиний підхід. 12. Доступність.
2. Податок, що його зобов'язується сплачувати кожна окрема особа, має бути точно визначеним, а не довільним. Термін сплати, спосіб платежу, сума платежу – все це має бути зрозумілим і чітким для платника й для будь-якої іншої особи.	5. Стабільність. 6. Єдиний підхід. 7. Доступність.	11. Стимулювання підприємницької діяльності та інвестиційної активності.	
3. Кожен податок слід стягувати в той час або в той спосіб, коли і як платникові має бути найзручніше його платити.	8. Рівномірність сплати. 9. Стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції. 10. Стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності		
4. Кожен податок має бути так задуманий і розроблений, аби він брав і утримував із кишень народу якомога менше понад те, що він приносить державній скарбниці.	11. Економічна обґрунтованість. 12. Компетенція.		

Джерело: *складено за даними [189, с. 505-506]; ** – [153]; *** – пропонується автором.

Зауважимо, що для зручності при порівнянні та наглядності кожен із принципів А. Сміта, а також законодавчо встановлені принципи побудови податкової системи України зведено у табл. 2.1. Причому, кожен із принципів побудови податкової системи, що затверджений в Україні законодавчо, спробуємо розташувати у тій послідовності, в якій сформовано класичні принципи оподаткування, розроблені А. Смітом. Адже із змісту принципів А. Сміта можна зробити припущення, що класик політичної економії уже в той час розумів важливість кожного із них. Мабуть, із цих причин у кожному із принципів А. Сміта відчувається його важливість порівняно з іншими, що дозволило їх розмістити у зазначеній вище послідовності.

Тому, відстоюючи ідею послідовної розбудови вітчизняної податкової системи, вважаємо, що досягти зазначеної вище мети можна за рахунок дотримання на першому етапі її побудови найнеобхідніших принципів оподаткування. На нашу думку, важливим із усіх зазначених на початковому етапі розбудови податкової системи має стати принцип обов'язковості. Це особливо є характерним у даний час, враховуючи сучасне визначення поняття податку. Адже, як відомо, класик політичної економії на перше місце поставив принцип справедливості. Звісно, що така точка зору тоді не могла заперечуватись, оскільки вона відповідала реаліям свого часу. Однак із погляду на сучасну податкову систему справедливість в оподаткуванні, на нашу думку, скоріш за все доповнює принцип обов'язковості. Зазначимо, що принцип обов'язковості відповідно до положень зазначеного закону необхідно розуміти як впровадження норм щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), визначених на підставі достовірних даних про об'єкти оподаткування за звітний період, та встановлення відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства [153].

Отже, обов'язковість сплати податків, на нашу думку, буде забезпечуватись набагато краще, якщо до цієї групи включити наступних ще три законодавчо затверджених у нашій державі податкових принципи, які відчуваються в першому податковому принципі А. Сміта, зокрема:

– рівнозначності і пропорційності, тобто справляння податків із юридичних осіб здійснюється у певній частці від отриманого прибутку і забезпечення сплати рівних податків і зборів (обов'язкових платежів)

на рівні прибутки і пропорційно більших податків і зборів (обов'язкових платежів) – на більші доходи;

–соціальної справедливості, що означає забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обґрунтованого неоподатковуваного мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі і надвисокі доходи;

–рівності, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, тобто забезпечення однакового підходу до суб'єктів господарювання (юридичних і фізичних осіб, включаючи нерезидентів) при визначенні обов'язків щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів [153].

Безперечно, що названі принципи оподаткування дозволяють частково доповнити принцип обов'язковості, який із точки зору платника податку, сприймається неоднозначно. Особливо якщо взяти до уваги ту редакцію, у якій його викладено в Законі України “Про внесення змін та доповнень до Закону України “Про систему оподаткування” від 18.02.1997 р. № 77 [153]. Тому запропонована послідовність розташування законодавчо встановлених принципів побудови податкової системи, на нашу думку, найсуттєвіше відповідатиме першому податковому принципу А. Сміта.

Іншу групу законодавчо встановлених принципів побудови податкової системи України нами сформовано відповідно до принципу визначеності, обґрунтованому А. Смітом. До цієї групи, на нашу думку, доцільно віднести наступні податкові принципи:

–стабільності, тобто дотримання незмінності податків і зборів (обов'язкових платежів) і їх ставок, а також податкових пільг протягом бюджетного року;

–єдиного підходу, тобто запровадження єдиного підходу до розробки податкових законів з обов'язковим визначенням платника податку і збору (обов'язкового платежу), податкового періоду, ставок податку і збору (обов'язкового платежу), строків та порядку сплати податку, підстав для надання податкових пільг;

–доступності, що означає забезпечення дохідливості норм податкового законодавства для платників податків і зборів (обов'язкових платежів) [153].

Виходячи з наведених вище принципів побудови податкової

системи, можна зробити висновок, що вони найбільше доповнюють зміст принципу визначеності. Очевидно, що для дотримання цього принципу необхідно, щоб податкове законодавство було стабільним і чітко визначало ставку податку, строки та порядок сплати, а його норми мають бути доступними для платників податків. Це й є тією визначеністю, яка має бути притаманна для будь-якої податкової системи.

Безумовно, дотримуючись зазначених вище принципів побудови податкової системи на початковому етапі її створення, можна стверджувати про доцільність і необхідність інших, які складають третю групу. На нашу думку, ця група податкових принципів найкраще узгоджується з класичним принципом зручності А. Сміта. До неї можна віднести принцип рівномірності сплати, під яким законодавець розуміє встановлення строків сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджету для фінансування витрат [153].

Вважаємо, що до вказаної групи доцільно також включити ті принципи побудови податкової системи, що в Законі України "Про внесення змін та доповнень до Закону України "Про систему оподаткування" від 18.02.1997 р. № 77" [153] затверджені першим та другим, зокрема:

– принцип стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції;

– принцип стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності, тобто введення пільг щодо оподаткування прибутку (доходу), спрямованого на розвиток виробництва [153].

Враховуючи вимоги принципу А. Сміта, слід зазначити, що серед законодавчо встановлених принципів побудови податкової системи важко виокремити ті, які відповідають йому найбільше. Зазначені нами принципи більше впливають із принципу зручності, ніж доповнюють його. Однак для платника не може бути зручності в сплаті податку, якщо не дотримуватися її рівномірності або відмовитись від стимулювання його діяльності. При чому дотриматись умови забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджету також можливо при рівномірній сплаті податків. Саме це і є основним критерієм віднесення цих трьох принципів до однієї групи.

І на кінець до четвертої групи, що також сформована відповідно до вимог податкового принципу А. Сміта, зокрема принципу ефективності системи оподаткування (окремі науковці називають його ще принципом економії [132, с. 37]) включено такі:

–економічної обґрунтованості, що передбачає встановлення податків і зборів (обов'язкових платежів), на підставі показників розвитку національної економіки та фінансових можливостей з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його доходами;

–компетенції, тобто встановлення і скасування податків і зборів (обов'язкових платежів), а також пільг їх платникам здійснюються відповідно до законодавства про оподаткування виключно Верховною Радою України, Верховною Радою Автономної Республіки Крим і сільськими, селищними, міськими радами [153].

Наведені два податкові принципи, на нашу думку, більшою мірою відповідають принципу ефективності (економії). Причому до цієї групи віднесено й принцип компетенції, оскільки податкова система не може бути ефективною, якщо встановлення або скасування податків здійснюватиметься непрофесіоналами. І лише при дотриманні цього принципу не може виникати питань щодо дотримання принципу економічної обґрунтованості, який є результатом компетенції органу, що приймає податкові закони.

Отже, як стає очевидним із наведеного аналізу, принципи побудови податкової системи, що затверджені в Україні законодавчо, при їх розміщенні за ознакою важливості, узгоджуються із класичними принципами А. Сміта. Лише на відміну від принципів оподаткування, розроблених класиком політичної економії, в Україні значно збільшено їх кількість (у даний час – 12). Однак їх розміщення за пропонованою послідовністю сприятиме їх сприйняттю як із практичної, так і з теоретичної точки зору.

Виходячи із наведених вимог, важливим, на нашу думку, є також розміщення всіх принципів побудови податкової системи України в табл. 2.1 за ознакою послідовності побудови податкової системи. Це дозволяє більш ширше зрозуміти саму їх суть та встановити, у якому періоді запровадження податку, збору (обов'язкового платежу) окремі з них проявляться більшою або меншою мірою. На нашу думку, в Законі України “Про внесення змін та доповнень до Закону України “Про

систему оподаткування" від 18.02.1997 р. № 77 [153] окремі принципи побудови податкової системи України залишаються розташованими в порядку, який не зовсім відповідає цій вимозі (див. табл. 2.1). Мабуть, із цих причин окремі вітчизняні науковці пропонують скоротити кількість принципів та визначити найважливіші з них для побудови дієздатної системи [143, с. 4]. Принципово не заперечуючи можливості цих підходів, слід підкреслити, що вітчизняна фінансова наука ще до кінця не визначилась із важливістю кожного принципу та не встановила для кожного з них належного їм місця в податковій системі.

Очевидно, що такі принципи, як стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції, стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності, мають право на своє існування як із позиції платника податку, так і з боку держави. Залишається лише більш конструктивно впроваджувати їх на практиці. Причому з їх змісту стає зрозуміло, що вони сприяють збільшенню виробництва продукції сільського господарства та її реалізації.

Проте, на нашу думку, важко погодитись із тим, що зазначені вище принципи можуть бути розташовані саме в тій послідовності, яка передбачена зазначеним вище законом. Тут, мабуть, важко заперечувати. Особливо якщо врахувати те, що для їх реалізації треба спочатку переконати суспільство в необхідності та доцільності сплачувати податки. Тобто на першому етапі мають проявляться принципи побудови податкової системи, які найсуттєвіше відповідають її розвитку в даний період.

Звісно, що всі податкові принципи не можуть існувати ізольовано. Зовсім навпаки. Всі вони мають проявляться більшою чи меншою мірою в тому чи іншому періоді. Але послідовність їх дії буде простежуватись. Причому окремі принципи податкової системи навіть неможливо розглядати окремо або відносити їх до однієї групи, оскільки вони взаємопов'язані з іншими принципами та групами. Звідси очевидною є і вимога щодо послідовності їх розміщення, яка характерна, зокрема й для класичних принципів оподаткування, вперше сформульованих А. Смітом.

Звертає на себе увагу й те, що до законодавчо встановлених податкових принципів доцільно включити ще один, який має не менш

важливе значення. Йдеться про принцип прозорості податкової системи. Вважаємо, що його впровадження, і особливо для системи оподаткування сільського господарства, є одним із першочергових завдань при проведенні її реформування. Адже за відсутності в даний час цього принципу суспільство по суті не має достовірної інформації, на які цілі витрачаються зібрані податки. Причому сам збір цих податків також є не зовсім прозорим. На нашу думку, це й є однією з причин, яка приводить до значних переplat коштів до бюджетів, що їх здійснюють як фінансово спроможні платники, так і ті, які постійно мають борги.

Проте зазначена проблема в Україні через відсутність офіційних даних детально не досліджується. Дещо інша ситуація складається за наявності податкового боргу в платника податку. За таких умов ця тема стає найактуальнішою та найдоступнішою для громадськості.

Зовсім протилежне спостерігається за наявності переplat у платників податків. Про таке явище українське суспільство, мабуть, вперше дізналось під час виборів Президента України в 2004 році, коли перевиконання Державного бюджету за цей же рік сталося за рахунок сплати податків, які мали бути сплаченими в наступних звітних податкових періодах [73]. Тому, на нашу думку, запропонований принцип сприятиме прозорості не лише в роботі податкової служби, але й всієї податкової системи.

Таким чином, із вище наведеного можна зробити висновок, що класичні податкові принципи сформульовані А. Смітом не втрачають своєї актуальності й у даний час. Їхня значимість полягає в тому, що за їхньою допомогою обґрунтовано можливість залучення коштів для потреб держави, не погіршуючи при цьому фінансовий стан платників податків. Тобто кожний із зазначених податкових принципів тією чи іншою мірою, поєднує інтереси держави з можливостями платників податків, створюючи для останніх сприятливі умови в розвитку бізнесу.

Причому послідовність їх формування має теоретичне та практичне значення й для побудови податкових принципів, що затверджені в Україні законодавчо. Однак, розробляючи принципи системи оподаткування, необхідно пам'ятати, що її ефективність залежить не від кількості податкових принципів, а від того, наскільки їх дотримуються при її побудові. В іншому випадку, принципи оподаткування можуть перетворитись у правила, які мають дещо інше призначення.

Беручи до уваги значимість наведених вище висновків та результати досліджень інших науковців, можна висловити загальне припущення, яке доцільно враховувати при побудові податкової системи нашої держави. Основною її метою має стати те, що платники, які сумлінно виконують свої зобов'язання зі сплати податків перед державою, повинні відчувати та знати, на які цілі використовуються їх кошти. Для цього податкова система має бути прозорою, а система витрачання бюджетних коштів відома платникам. Тобто з одного боку має існувати контроль за сплатою податків, а з іншого – за їх витрачанням.

За дотримання наведених умов, платник податку, знаючи, на які цілі витрачено сплачені ним податки, при проведенні відповідних заходів, за рахунок його коштів, може з гордістю заявити: “Я платник податків”. І ось тут має спрацювати певний стимул для такого платника, який проявлятиметься через систему одержаних послуг від державних установ. Ці послуги можуть бути найрізноманітнішими, а їх кількість визначатиметься функціями держави.

Поки що такий механізм контролю в Україні не спрацює. Тому в суспільстві й існує переконання про неефективне використання зібраних коштів та сформувався відповідний податковий менталітет серед платників податків. Це призводить до різного роду приховування об'єктів оподаткування, що накладає відбиток на відносини платників з податковою інспекцією, або з податковою міліцією, за наявності кримінальних ознак злочину, які виникають внаслідок заниження податків.

Тому оптимальним шляхом вирішення кризи приховування податків є зміна пріоритетів у встановленні обов'язковості їх сплати. Перш за все, слід зрозуміти, що одними фінансовими санкціями та системою штрафів, навіть найдосконалішою, неможливо забезпечити виконання прогнозованих надходжень із податків, зборів та обов'язкових платежів до бюджетів і державних цільових фондів. Повчальними у цьому плані й надалі залишаються податкові принципи А. Сміта.

2.2. Роль і місце податків у працях Давіда Рікардо

Достатньо важливу роль у дослідженні податків, які обґрунтовувались на прикладі оподаткування сільського господарства, відіграли ідеї, що сповідувалась класиками політичної економії. Її продовжувачем став земляк А. Сміта, один із останніх представників

англійської класичної політекономії Давід Рікардо (1772-1823). Серед найважливіших результатів наукових досліджень, які залишились у спадок від Д. Рікардо було вчення про ренту та заробітну плату. Поряд із цим, даним класиком політичної економії певне місце відводилось і теорії оподаткування, яка обґрунтовувалась у його трактаті “Початок політичної економії і податкового обкладання” (1817). У найбільш загальному вигляді податкову теорію Д. Рікардо, як писав І. І. Янжул, можна представити у вигляді формули: “Всі податки в кінцевому підсумку сплачуються з прибутку капіталіста і лише деякі – з поземельної ренти” [218, с. 89].

Своєрідним у науковій спадщині Д. Рікардо є питання про земельну ренту. Зразу потрібно зауважити, що ренті як особливому доходу землевласника (яка, до того ж, розглядалась одночасно як об’єкт оподаткування і джерело сплати податків), приділяли увагу майже всі економічні школи, але тривалий час дане питання належало до найбільш незбагнених. Нагадаємо, що за визначенням Д. Рікардо рента – це та частка продукту землі, яка сплачується землевласнику за користування первісними і непорушними силами землі [7, с. 432].

Проте на практиці, як зауважує Д. Рікардо, ренту дуже часто ототожнюють із відсотком і прибутком на капітал, а в деяких випадках її навіть додають до всіх щорічних платежів, які сплачують фермери землевласникам. Однак це далеко не одне й теж, оскільки одна частина платежу є платою за первісну і непорушну силу землі, а інша – сплачується за користування капіталом.

Зауважимо, що Д. Рікардо, як і решта економістів-класиків, вважав землю “вільним даруванням природи”, особливим фактором у виробництві продукції, який відрізняється від рукотворних засобів виробництва та відтворювального трудового ресурсу. Зазначене дозволяло йому зробити висновок, що рента завжди сплачується за використання землі. Проте, через обмеженість кількості земельних ресурсів та їхню неоднакову якість, населення, яке, до того ж, також постійно збільшується, змушене обробляти менш якісні землі. Причому їхнє розташування на місцевості є не завжди зручним для проведення сільськогосподарських робіт. Тому обробіток земель з нижчою родючістю, як пише вчений, призводить до появи ренти на землях із вищою якістю, величина якої залежатиме від різниці в якості цих земель [7, с. 434].

Очевидно, що поява в сільськогосподарському обороті земель гіршої якості приведе до збільшення витрат на їхній обробіток. У підсумку це стане однією з причин подорожчання сільськогосподарської продукції, виробленої не лише на даних землях, але й на більш якісних. Тому вартість виробленої продукції збільшується через те, що на її виробництво витрачається більше праці, а не тому, що землевласнику необхідно виплачувати ренту. Тобто, в даному випадку Д. Рікардо доводить, що при збільшенні витрат виробництва має збільшуватись і ціна продукції. Саме останнє дозволило йому констатувати, що хліб дорогий не тому, що платиться рента, а рента платиться тому, що хліб дорогий [7, с. 437].

Безумовно, якби в наукових працях існував звичай використовувати епіграфи, то наведений Д. Рікардо вислів міг бути використаний авторами у багатьох публікаціях. По суті він став загальновизнаним постулатом часів класиків політичної економії, який не втрачав своєї актуальності й у подальшому.

Таким чином, на відміну від А. Сміта, Д. Рікардо довів, що рента не є складовою ціни товару, оскільки “регулятором ціни хліба” є витрати праці, а відтак “рента не входить і ніяким чином не може входити в структуру його ціни” [7, с. 439]. Подібні теоретичні обґрунтування мали важливе значення та знаходять подальше підтвердження й у тих положеннях його теорії, які стосуються податків, що запроваджуються на продукцію фермерів.

Використовуючи приклади формування ціни на зерно, Д. Рікардо доводить, що вартість цієї продукції залежить і від величини специфічного податку. Розвиваючи власну теорію, він звертає увагу на те, що при введенні непрямого податку на сільськогосподарську продукцію грошові витрати споживачів збільшаться, але сукупна грошова рента в цілому залишиться незмінною. Проте, за його переконанням, незмінність агрегованої грошової ренти має призвести до зменшення зернової ренти, оскільки податок є найбільш обтяжливим для кращих земельних ділянок, на яких сукупне виробництво пшениці є більшим. Тому, на його думку, оскільки пропозиція праці абсолютно еластична, реальна заробітна плата за вирахуванням ренти залишається незмінною, та за умови, що “лендлорди” самі не споживають зерно, то податковий тягар повністю випадає на прибуток [18, с. 122].

Як у першому, так і в другому випадку простежується спільний

принцип: все, що збільшує витрати виробництва, підвищує ціну. Це повною мірою стосується й податків, які, на думку Д. Рікардо, також мають безпосередній вплив на землеробів, незалежно від того, в якій формі вони представлені – у вигляді поземельного податку, десятини або податку на їхню продукцію [2, с. 76]. З цієї точки зору особливо радикально він був налаштований проти непрямих податків, стверджуючи, що вони скорочують споживання, збільшують заробітну плату, а відтак – витрати виробництва, зменшуючи прибуток [196, с. 9-10].

З цим важко не погодитись. Особливо, якщо врахувати те, що поряд із витратами на ціну матиме вплив і розмір непрямого податку, який у кінцевому підсумку відобразиться на прибутку фермера. Звісно, що останній, для отримання звичного для себе прибутку (який був до запровадження податку), намагатиметься підвищити ціну виробленої продукції. Це дозволить фермеру певною мірою компенсувати незручність, якої він зазнав при запровадженні податку й таким чином перекласти його тягар на споживача.

У свою чергу, споживач, який, до прикладу, є робітником промислового підприємства, повинен мати відповідну заробітну плату, щоб купувати продукцію, вироблену фермером. З подорожчанням сільськогосподарської продукції на величину податку виникає необхідність підвищення на підприємстві заробітної плати, яка обернено пропорційна прибутку. Тому, відповідно до положень теорії Д. Рікардо, – “збільшення заробітної плати робітнику приведе до зменшення прибутку фабриканта (підприємця – В. С.), оскільки його товари будуть продаватись за тією ж невисокою ціною, тоді як витрати виробництва зростуть” [7, с. 455].

Таким чином, введений податок на продукцію фермерів змінюватиме інтереси не лише споживачів, але й впливатиме на величину прибутку, в нашому прикладі промислового підприємства, яке вимушене буде збільшувати заробітну плату робітникам. Тобто дія податку в цьому випадку Д. Рікардо прирівнюється до ситуації, за якої нібито працівнику важче стало добувати їжу та предмети першої необхідності. Тому, за його теорією, здатність робітника утримувати себе і свою сім'ю залежить не від кількості грошей, які він одержує у вигляді заробітної плати, а від кількості їжі, предметів життєвої необхідності і комфорту, що стали для нього звичними, які можна купити за ці гроші... З підвищенням ціни на продукти харчування та

предмети життєвої необхідності зростає й ціна праці... [7, с. 449]. Очевидно, що робітник не може погодитись на меншу величину заробітної плати, оскільки в цьому випадку йому необхідно було б відмовитись від найнеобхіднішого. Звідси й вимога до підвищення заробітної плати робітникам, праця яких стала дорожчою, на величину введеного податку, перекладеного фермерами на споживачів.

Зрозуміло, що запровадження податку на сільськогосподарську продукцію фермерів не могло не викликати певних заперечень серед науковців. По-перше, даний податок є нерівномірним, оскільки він зменшує прибуток фермера, купця, мануфактуриста, але не зачіпає ренти землевласника, відсотків капіталіста і обходить всіх, хто отримує певний дохід.

По-друге, підвищуючи ціни на продукцію землеробів, податок приносить робітникам певні незручності в проміжку часу між подорожчанням продукції та підвищенням заробітної плати. Тобто в цьому періоді робітник найбільше відчуває негативний вплив податку, оскільки саме в цей час він не може задовольнити себе колишньою кількістю продукції землеробів. І все це зводиться до того, наскільки великим є цей проміжок часу або, іншими словами, як швидко зростання ціни приведе до підвищення заробітної плати.

По-третє, податок на продукцію землеробів зменшує прибуток, а відтак позбавляє засобів для проведення накопичень.

По-четверте, підвищення цін внаслідок введення податку на продукцію землеробів не сприяє розвитку зовнішньої торгівлі, оскільки стримує її купівлю та продаж [2, с. 77-78].

Однак, перекласти податок на споживача вдасться не завжди. Тут йдеться про споживача, який купує продукцію іншого підприємця для подальшого виробництва. Таку точку зору підтримує й сам Д. Рікардо. На заперечення того, що підприємець може перекласти податок на споживача при реалізації своїх товарів, він зауважує, що так як всі виробники залучають до свого виробництва товари один одного, то кожний із них міг би підвищити його ціну на величину оплачуваного податку, і цей процес продовжувався б до безкінечності, але це є абсурдом, оскільки хто ж платив би податок при такій взаємній компенсації? [86, с. 93]. Тому всі податки, за теорією Д. Рікардо, розподіляються між усіма учасниками податкових відносин незалежно від їхніх видів. Причому це повною мірою стосується як податків на

споживання, так і тих, якими оподатковуються промисловість, сільське господарство тощо. За таких умов вони розповсюджуються у всьому господарському організмі та не випадають на якогось конкретного суб'єкта, а мають властивість досягати рівномірності в межах зростаючого простору. Так, на його думку, запроваджений у будь-якому місці податок подібний до каменя, якого кинули в озеро та цим самим викликали появу кола, яке утворює інше і так далі, що є результатом подразнення всієї поверхні води, яке передається від центру [86, с. 93].

Тут доцільно зауважити, що дана теорія, яка отримала назву розпилення або дифузії податків (diffusion), мала в подальшому своїх послідовників. Зокрема, в науковій праці Гамільтона "Дослідження основ оподаткування" (1790) зазначалось, що збільшення попиту на сільськогосподарські продукти викликає підвищення цін на землю, а зростання попиту на землю приводить до збільшення ренти землевласника. Таким чином, податок здійснює коло, перекладаючись винятково за рахунок підвищення попиту, і доки це має місце, він не оподатковує нікого [86, с. 94].

Подальший розвиток теорія дифузії отримала в працях Тьєра, який, розглядаючи податок як внесок страховиків до державної каси, писав, що даний податок перекладається на певний клас, другий – на інший клас, тоді як насправді він розподіляється відповідно до того, що кожний споживає... Це й є "дифузія податків", термін, який запозичений із фізики та означає дифузію світла, під якою розуміють багаторазові відображення, які стались внаслідок проникнення світла в темне місце через невеличкий отвір, яке розповсюджується в різних напрямках, наздоганяючи та освітлюючи всі предмети, що там знаходяться [86, с. 94-95].

Найважливіше у цій теорії полягає в тому, що за її допомогою можна було обґрунтувати доцільність запровадження будь-яких податків. Особливо це стосувалось тих підходів, які заперечували притаманний їм податковий тягар, а проголошували їх платою за державні послуги. Окрім того, як писав І. І. Янжул, дана теорія дає право без належного вивчення дійсності відстоювати різні види податків, якими оподатковується основна маса людей, і змушує виважено підходити лише до тих платежів, які безпосередньо стягуються з підприємців... [218, с. 90].

Тут доцільно зауважити, що запропонована теорія могла успішно реалізовуватись Д. Рікардо й на практиці. Адже він певний час

перебував у складі британського парламенту та мав можливість впливати на прийняття того чи іншого податкового закону. Така теорія не могла не критикуватись з боку опонентів. Так, відомий російський науковець І. І. Янжул щодо цього писав, що Д. Рікардо сприяв запровадженню податків, якими оподатковувався переважно робітничий клас, і рішуче виступав проти хлібних законів лише на тій підставі, що податки на хліб могли бути перекладеними на капіталістів, які, за його переконанням, і без того надмірно ними обтяжені. “Тому ця теорія, що стала дуже розповсюдженою в суспільстві в 20-х рр. нашого століття, – писав він, – заподіяла немало шкоди, оскільки, на жаль, у багатьох випадках знаходила собі практичне застосування в діючому законодавстві” [218, с. 90].

Аналізуючи проблеми оподаткування сільськогосподарської продукції фермерів, яке в кінцевому підсумку призводило до зменшення прибутку, Д. Рікардо з цієї ж точки зору критикував і податки на заробітну плату. З'ясовуючи їхню сутність, він писав, що вони підвищують вартість оплати праці робітників і цим самим зменшують прибуток. Єдина їхня відмінність від податків з предметів першої необхідності полягає в тому, що останні зачіпають і багатого споживача, тоді коли перші діють як податок із прибутку в його чистому вигляді [2, с. 83-84].

Слід зазначити, що така позиція науковця не позбавлена актуальності й у даний час. Насамперед, це стосується оподаткування доходів громадян в Україні, зокрема у сільському господарстві. Варто лише пригадати, що працівники колишніх колективних сільськогосподарських підприємств тривалий час взагалі особисто не сплачували податок із одержуваних доходів. Показовими в цьому плані були колективні сільськогосподарські підприємства, які сплачували податок за єдиною ставкою оподаткування 8 % від фонду оплати праці колгоспників. Специфічною особливістю даного податку було те, що він сплачувався за колгоспників, але його сплату проводили господарства аж до 1993 р. Причому, джерелом його сплати був прибуток колективних сільськогосподарських підприємств. Звісно, що весь податковий тягар відчували на собі колективні сільськогосподарські підприємства, а не окремі працівники господарств. І лише з набуттям чинності Декрету Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок з громадян” від 26 грудня 1992 р.

№ 13-92 [159] працівники колективних сільськогосподарських підприємств, як і всі громадяни України, стали платниками прибуткового податку, який, до того ж, обчислювався не за єдиною ставкою 8 %, а за прогресивною шкалою ставок оподаткування. Це значно збільшувало величину податку порівняно з раніше діючим порядком нарахування. Тобто нарахована заробітна плата та інші виплати, що складали місячний сукупний дохід працівника, колективного сільськогосподарського підприємства зменшувались на величину прибуткового податку.

Такий перебіг подій в оподаткуванні доходів працівників колективних сільськогосподарських підприємств не був їм на користь. Особливо це стосувалось заробітної плати, яку одержували колгоспники після сплати прибуткового податку. Тому назрівала необхідність у вирівнюванні доходів працівників колективних сільськогосподарських підприємств. Із практичної точки зору це означало, що для підтримки працівників колективних сільськогосподарських підприємств керівникам господарств необхідно було збільшувати заробітну плату як мінімум на величину прибуткового податку. Хоча, за теорією Д. Рікардо, оподатковуваний товар (до якого класик відносив і працю – В. С.) не обов'язково повинен підвищитись у ціні пропорційно податку, якщо при зниженні попиту немає можливості зменшити пропоновану кількість товару [2, с. 84].

Отже, мали бути знайдені додаткові джерела для покриття різниці між раніше одержуваною реальною заробітною платою і тією, яку одержували працівники колективних сільськогосподарських підприємств після запровадження прибуткового податку. За таких умов запропонований механізм оподаткування доходів працівників колективних сільськогосподарських підприємств міг би сприйматись цією категорією платників без заперечень.

Окремі колективні сільськогосподарські підприємства, маючи можливість збільшити заробітну плату, так і робили. Але більшість колективних сільськогосподарських підприємств через відсутність коштів виявились не готовими та не спроможними збільшити заробітну плату.

Можна припустити, що саме через ці причини Верховною Радою України в цей час приймається Закон України "Про внесення змін і доповнень до деяких законодавчих актів України" від 1 липня 1993 р. № 3355-ХІІ [151]. Згідно з цим Законом, колективні

сільськогосподарські підприємства, включаючи риболовецькі колгоспи, почали знову сплачувати суми прибуткового податку за рахунок прибутку (доходу), що залишався в розпорядженні господарств, але вже за підвищеними ставками, які передбачались на той час чинним податковим законодавством. Зрозуміло, що це суттєво вплинуло на величину прибутку господарств.

З набуттям чинності зазначеного законодавчого акта сплата прибуткового податку з доходів працівників колективних сільськогосподарських підприємств проводиться в особливому порядку, характерному лише для цієї галузі. Тобто в цей час податок обчислюється окремо з кожного працівника, з урахуванням існуючих пільг для кожної категорії платників та за ставками, встановленими чинним законодавством. Однак, джерелом сплати прибуткового податку залишався прибуток колективних сільськогосподарських підприємств. Зазначений порядок сплати прибуткового податку з доходів працівників колективних сільськогосподарських підприємств зберігався аж до прийняття Указу Президента України "Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки" від 3 грудня 1999 р. № 1529/99 [155]. Очевидно, що зі зміною форми власності змінилися й умови сплати податку, адже, перейшовши у нові приватні сільськогосподарські підприємства, їхні працівники зобов'язані були сплачувати податок за рахунок власних доходів. І навіть подальша зміна назви прибуткового податку на податок з доходів фізичних осіб, що сталась відповідно до Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб" від 22 травня 2003 р. № 889-IV [157], суттєво не змінила порядку його сплати для працівників господарств.

У продовження до зазначеного варто наголосити й на тому, що Д. Рікардо, як і А. Сміт, досліджував вплив й інших податків на сільське господарство, зокрема на землеробство. Серед них значне місце займав податок на земельну ренту, яка розглядалась у якості єдиного джерела його сплати ще в працях фізіократів, з чим не зовсім погоджувався А. Сміт. Стосовно цього він писав, що податок на ренту, який змінюється залежно від кожної зміни ренти та підвищується або знижується відповідно до поліпшення чи погіршення обробітку землі, рекомендується як найсправедливіший з усіх податків тією школою французьких дослідників, які називають себе економістами. Всі податки, заявляють вони, припадають врешті-решт на земельну ренту

й через це мають рівномірно стягуватися з того фонду, з якого з рештою їх виплачують. Поза сумнівом, справедливо, аби всі податки за змогою рівномірно падали на той фонд, з якого їх урешті-решт має бути сплачено. Але без утомливого обговорення метафізичних аргументів, якими ці автори захищають свою вельми дотепну теорію, з наступного огляду з достатньою переконливістю з'ясується, які податки врешті-решт падають на земельну ренту та які падають на якесь інше джерело [189, с. 508].

Із теорії Д. Рікардо для інших економістів того часу також стало очевидно, що земельна рента як винагорода природного та невідтворювального фактору виробництва особливо добре оподатковується. Так, Джеймс Мілль, якого одночасно вважають вчителем та учнем Д. Рікардо, використовуючи його вчення, одним із перших сформулював очевидну думку про те, що весь приріст рентного доходу стосовно базового року можна без значних ускладнень вилучити за допомогою податку [18, с. 77]. За життя Д. Рікардо зазначена ідея не виходила за межі наукових проблем. Але в подальшому вона також знайшла своє застосування. Зокрема, після публікації відомої праці Джона Стюарта Мілля (1806-1873) "Основи політичної економії" (1848 р.), її автор в одному з розділів, як і його батько, повторив висновки щодо доцільності оподаткування ренти.

Разом із цим, звертає на себе увагу те, що в дослідженні цього податку в поглядах А. Сміта та Д. Рікардо спостерігались певні розбіжності. Це особливо добре простежується при розгляді питання щодо перекладання податків. Розвиваючи теорію ренти, в якій певне місце відводилось її оподаткуванню, Д. Рікардо доходить висновку, що податок, обчислений з неї, не може бути перекладеним на покупця. Адже, за його висновком, за об'єкт оподаткування взято фактор, який, до того ж, є зафіксованим. Тому, в цьому випадку, на думку вченого, залишається лише правильно встановити чисту ренту в загальній сумі, що виплачується власнику землі. І тоді податок сплачуватиметься з чистої ренти, а весь податковий тягар відчуватиме на собі землевласник, причому такий податок не зможе збільшити ціну сільськогосподарської продукції, оскільки в гірших умовах виробництва не зможе збільшуватись і рента.

Це був один із аргументів, який висувався на користь того, що цей податок не буде перекладеним на споживача. Адже, на думку

класика політичної економії, податковий тягар може перекластись на покупця лише за умови зміни пропозиції. Разом із цим, як стверджував Д. Рікардо, встановлений податок на ренту має розповсюджуватись на всю договірну (contractual) ренту. Однак, оскільки не вся договірна рента є “економічною рентою в чистому вигляді”, то певна частина податку припадатиме на прибуток [18, с. 122].

По суті, така точка зору є противагою економічної ідеї Адама Сміта. На думку засновника політичної економії, всі податки перекладаються на споживача або на земельного власника, за винятком поземельного податку, який як і податки на розкіш та перехід нерухомості (за спадщиною або у вигляді купівлі-продажу) не перекладаються [86, с. 92].

Проте із зазначеним висновком А. Сміта категорично не погоджувався Д. Рікардо. Відстоюючи власну точку зору, сформовану на основі теорії диференціальної ренти, він зазначає, що поземельний податок був би неперекладений лише в тому випадку, якби він стягувався з чистої ренти, яку дають кращі землі. Але оскільки він береться з усіх земель, у тому числі з найгірших, які не приносять ренти, то за рахунок нього підвищуються витрати на виробництво хліба, а відтак збільшується його ціна, яку сплачує при цьому споживач [86, с. 92].

Зовсім по-іншому Д. Рікардо ставиться до оподаткування відсотків на капітал, які одержують його власники, в тому числі й від землі. У цьому випадку він погоджується з тим, що податок буде перекладений на споживача продукції, оскільки відповідно до закону рівності прибутків, капітал власника не може одержувати менший прибуток, ніж усі інші капітали в країні. І якщо навіть вдалося б довести протилежне, то тоді, на його думку, недоцільно оподатковувати й ренту, виходячи з рівномірності оподаткування [2, с. 79]. Тобто в даному випадку класик політичної економії, виходячи з позиції рівності прибутків, намагається захистити й власника землі від надмірного оподаткування. Для обґрунтування своєї точки зору він звертає увагу на те, що земля деколи купується людьми, які лише після тривалого часу роботи можуть її придбати, реалізувавши свої прибутки. Тому податок, який встановлюється на цю землю, суперечить принципу недоторканності власності [2, с. 79].

Очевидно, що такі розбіжності між вченнями А. Сміта та Д. Рікардо відобразились на подальших дослідженнях прихильників

даного напрямку. У той час, як писав М. І. Кулішер, це привело до повного нерозуміння суті перекладання податків у послідовників цієї теорії як в Англії, так і на континенті, підмінило їхню категоричність крайньою невизначеністю, або навіть розгубленістю [86, с. 93].

Поряд із цим, потрібно також зазначити, що, на відміну від А. Сміта, Д. Рікардо чіткіше визначив завдання державної податкової політики. З його позиції вона повинна сприяти нагромадженню та розширенню виробництва. Тому, за його переконанням, не існує таких податків, які не мали б тенденції зменшувати нагромадження. Це дозволило науковцю зробити висновок, що всі податки погані, податки – неминуче зло. І це зло, за Д. Рікардо, полягає не тільки в тому, що вони стягуються з певних об'єктів, а й у їхній загальній негативній дії [196, с. 10].

Подальшому науковому збагаченню податкової теорії Д. Рікардо значно сприяли вчення А. Сміта. Тож, не відкидаючи основних теоретичних розробок свого земляка, Д. Рікардо робить висновок, що податки складають ту частину продукту і праці країни, яка надходить у розпорядження уряду, вони завжди виплачуються, в кінцевому результаті, з капіталу чи з доходу країни. На його думку, якщо збільшення капіталу, яке відбувається внаслідок зростання виробництва або зменшення споживання, покриває державні витрати, то капітал не зменшується. Але якщо податок вразить капітал, наслідки його будуть дуже негативні [2, с. 74-75].

Зрозуміло, що в цьому випадку погляди Д. Рікардо повністю узгоджуються з теорією А. Сміта, який також виступав за звільнення капіталу від оподаткування. Стосовно цього він писав, що податок, який веде до відпливу капіталу з будь-якої країни, веде, таким чином, до зникнення всіх джерел доходів правителя й суспільства. Внаслідок перенесення капіталу до іншої країни неминуче знизяться більшою або меншою мірою не тільки прибуток з нього, а й земельна рента і заробітна плата [189, с. 521].

Тут потрібно зазначити, що така вимога характерна для класичної школи в цілому. Тому з позиції її прихильників при прийнятті податкових законів законодавець має стимулювати вкладників до заощаджень і не повинен приймати тих податків, які безпосередньо оподатковують капітал. З цієї точки зору Д. Рікардо критикує податки на перехід майна від мертвого до живого і між живими, оскільки той, хто одержує власність, надмірно не потерпає від податку, а тому він і

не схильний до заощаджень [2, с. 75]. При цьому він погоджується із думкою А. Сміта, який вважав, що податки у випадку переходу власності від померлого до живого перекладаються врешті-решт і, до того ж, безпосередньо на особу, якій передається власність. Тому, в разі продажу землі, податковий тягар більшою мірою відчуває на собі продавець. Останній майже завжди продає її з необхідності й через це мусить погоджуватися на таку ціну, яку може отримати. У свою чергу, покупець майже ніколи не буває змушений купити й тому дає лише таку ціну, яку вважає за потрібне. Він підраховує, у скільки йому має обійтися земля разом із податком; чим більшу суму він зобов'язаний платити як податок, тим меншу він погодиться сплатити за землю. Тому такі податки майже завжди перекладаються на особу, що має потреби в об'єктах купівлі, а отже, часто мусять бути дуже жорстокі й утискувальні [189, с. 529].

Виходячи з зазначених положень класичної школи, варто нагадати, що проблема оподаткування переходу власності від померлих до живих має практичне значення й для сучасної податкової системи України. Особливо вона актуалізується тоді, коли справа стосується успадкування заощаджень вкладників, що внесли кошти в Ощадний банк на депозити до 1 січня 1992 року.

Зазначимо, що внесені кошти були перераховані за відповідними коефіцієнтами та переведені в еквівалент національної грошової одиниці. Однак, зазначені вклади виявились "замороженими" на невідомий час, а тих компенсаційних виплат, які виплачуються в розмірах 50 грн. на одного вкладника за окремим рішенням Кабінету Міністрів України, не вистачає навіть на сплату державного мита (мінімальна сплата якого складає 60 грн.), у випадку успадкування заощаджень. Та й для того, щоб їх одержати спадкоємцю необхідно спочатку оформити спадщину, сплативши наперед державне мито.

Тому в Україні в даний час складається парадоксальна ситуація, за якої краще відмовитись від спадщини при незначній її сумі, ніж сплатити державне мито наперед, не знаючи того, коли нарешті можна буде отримати всі заощадження. Тобто, з одного боку, спадкоємець має право на одержання спадщини, але у зв'язку з тим, що спадщина на даний час не перевищує величини державного мита, він вимушений від неї відмовитись. Очевидно, що в цьому випадку тягар державного мита повністю перенесено на спадкоємця, який, до того ж, через

величину податку змушений відмовитись на зовсім або на певний час від суми спадщини.

Звісно, якщо розглядати це питання з точки зору державних доходів, то можна констатувати, що за рахунок такого порядку для бюджету винайдено додаткове джерело. Адже за діючим законодавством та відсутності власників заощаджень ці кошти мають перераховуватись у дохід держави. Тому з позиції спадкоємців дана проблема в Україні вимагає свого вирішення й потребує зменшення та встановлення окремої ставки державного мита для тимчасово “заморожених” вкладів.

Подібна зазначеній ситуація складається й при переоформленні в сільській місцевості у спадщину нерухомості, зокрема старих житлових будинків і будівель. Проте при проведенні її оцінки в Бюро технічної інвентаризації, послуги якого, до речі, також мають оплачуватись спадкоємцем, суттєво збільшується вартість такого майна, що прирівнюється до ринкової ціни. Звісно, що така вартість стає базою нарахування державного мита, яке, до того ж, є додатковим податковим тягарем, незручність від якого повністю перекладається на спадкоємця. Тому дуже правий був Д. Рікардо, який, як і Сей, дійшов у свій час висновку, що податки на перехід власності перешкоджають найзручнішому для суспільства розподілу народного капіталу. Тоді як перехід капіталів, який вони ускладнюють, збільшує народне багатство та доходи обох контрагентів [2, с. 75].

Отже, аналіз літературних джерел економічного спрямування дає підстави для висновку, що Д. Рікардо став гідним продовжувачем класичної школи та зробив неоціненний внесок не лише в економічну теорію, але й у розвиток теорії податків. Це повною мірою стосується результатів його досліджень, що сприяли розвитку наукових основ оподаткування. Тому, віддаючи належне класику політичної економії, узагальнимо основні положення, що впливають з його податкової теорії, зокрема:

- зростання виробництва, національного багатства і національного доходу повинне випереджати підвищення податків і державних витрат;
- податки в кінцевому підсумку виплачуються або з капіталу, або з доходу;
- уряд повинен заохочувати нагромадження та всіляко уникати оподаткування капіталу;

–в інтересах суспільного добробуту податки на передачу та обмін майна повинні бути мінімальними, щоб не перешкоджати переходу капіталу в руки тих, хто найбільш ефективно застосовує його у виробництві;

–легкість збирання деяких податків не компенсує їхнього шкідливого впливу;

–велике зло оподаткування полягає не стільки в тому, що воно припадає на ті чи інші об'єкти, скільки в його дії, взятій у цілому [5, с. 152].

Таким чином, у багатій науковій спадщині Д. Рікардо проблеми оподаткування, поряд із теорією земельної ренти та заробітної плати, посідають досить вагоме місце. Результати його досліджень виявились досить плідними, підтверджені реаліями нашого часу та принесли їхньому авторові прижиттєве визнання та міжнародний науковий авторитет. Теорія Д. Рікардо була використана Джеймсом Міллем та його сином Джоном Стюартом Міллем і їхніми послідовниками у наукових підходах до оподаткування земельної ренти. На нашу думку, вона й сьогодні, поряд із дослідженнями інших вітчизняних науковців, могла би бути корисною при розробці концепції реформування системи оподаткування в сільському господарстві.

2.3. Внесок Джона Стюарта Мілля у розвиток науки про податки

У середині та другій половині XIX ст. подальший розвиток податкової теорії продовжує розвиватись у працях інших відомих класиків політичної економії, зокрема в найбільш видатного учня Д. Рікардо, відомого економіста Джона Стюарта Мілля (1806-1873). До податкових проблем, які раніше розглядали А. Сміт та Д. Рікардо, їх послідовник додає коло питань, що постали перед фінансовою наукою у зв'язку з еволюцією податків. Причому, на відміну від податкових положень Д. Рікардо, який, як писав М. Алексеєнко, просто брав рубрики й наповнював їх змістом, що часто не відповідав заголовкам [2, с. 76], його учень формує певну послідовність у своїх дослідженнях. За своїм змістом податкові концепції Дж. С. Мілля суттєво збагатились і знайшли своє належне відображення в запропонованих ним принципах раціональної податкової політики.

На початку розгляду податкової проблематики в своїй науковій праці "Основи політичної економії" (1848 р.) Дж. С. Мілль значну увагу приділяє загальним принципам оподаткування, які були розроблені ще А. Смітом. Дж. С. Мілль, повністю погоджується із положеннями А. Сміта, називаючи їх основними класичними принципами оподаткування та суттєво збагачує деякі з них новим науковим змістом. Особливо це стосується першого положення, на основі якого ним будується податкова теорія "рівномірності жертв", яка означає такий розподіл податків, як писав Дж. С. Мілль, що стягуються для покриття урядових витрат, від яких ніхто з податкоплатників не відчував би ні більших, ні менших незручностей від своєї частки, ніж будь-який інший від своєї [109, с. 156.].

Отже, питання дослідження рівномірності оподаткування, яке обґрунтовувалось ще А. Смітом, знаходить продовження в працях Дж. С. Мілля. Проте, на відміну від засновника класичної школи, його послідовник акцентує свою увагу на тому, що ніхто з платників податків не повинен відчувати більших незручностей від сплати податків, ніж їх відчувають інші. Цілком очевидно, що рівномірність в оподаткуванні розглядається вченим як необхідна умова дотримання принципу справедливості. На його думку, якщо один (платник – В. С.) несе тягар, який менший його справедливої частки, то комусь іншому необхідно нести більшу частину, і полегшення для одного не принесе йому *caeteris paribus* стільки добра, скільки іншому причинить зла несправедливе оподаткування [109, с. 156.]. Слід зазначити, що багато в чому це положення відображає й сучасні проблеми, що є характерними для податкової системи України. У першу чергу, це стосується ухилень від сплати податків. Тут ніхто, мабуть, не може заперечити, що сумлінні платники податків набагато легше відчули б себе, якби до оподаткування вдалось залучити всі приховувані нині об'єкти найменш свідомих податкоплатників.

Поряд із цим, подібна вимога ставиться класиком політичної економії й до переваг в оподаткуванні, яких також не повинні мати одні суб'єкти податку порівняно з іншими. Але таке твердження не заперечує, що їх взагалі не може бути. Безперечно, при зміні умов оподаткування таке можливо допустити, але тоді це має розповсюджуватись на всіх платників податків.

Звичайно, на практиці дуже важко створити таку ідеальну

ситуацію. Особливо якщо врахувати походження об'єктів оподаткування, які, до того ж, не завжди легко навіть встановити. Йдеться не лише про їх приховування, але й складність в обчисленні, яка характерна для одних податків у порівнянні з іншими платежами, нарахування яких відбувається за спрощеними системами оподаткування. Це й стає однією з причин нерівномірності податкового навантаження на господарюючих суб'єктів. Тому дуже правий Дж. С. Мілль, який щодо цього писав, що такий досконалий розподіл, як й інші принципи вдосконалення, неможливо втілити в життя повною мірою, але в будь-якому практичному дослідженні необхідно виходити, перш за все, зі знання ідеалу [109, с. 156.].

Тут варто нагадати, що більш практичну позицію з даного питання займав А. Сміт. Так, на відміну від Дж. С. Мілля, він передбачав, що нерівномірність може врівноважити тільки його крайня помірність, унаслідок якої кожен платник бачить себе оподаткованим настільки нижче за свій дійсний дохід, що він не надто переймається, коли його сусіда оподатковують дещо менше [189, с. 521]. Однак, із точки зору того ж таки сусіда, на якого посилається класик політичної економії, незначне зменшення в оподаткуванні його доходів не завжди принесе йому задоволення від тієї думки, що хтось інший оподаткований ще менше, ніж він. І тоді така помірність, на яку вказує А. Сміт, не сприйматиметься з іншого боку, що також вказуватиме на нерівномірність в оподаткуванні. Мабуть, цим і пояснюється позиція Дж. С. Мілля, який розумів, що практично досягти справедливості з розподілом податків на практиці не можливо. Безперечно, з теоретичної точки зору можна змодельювати ідеальну модель рівномірного розподілу податкового тягаря, але в реальному житті вона повністю не зможе бути реалізованою. Проте від її побудови відмовлятихся недоцільно, оскільки при її реалізації завжди виникатиме бажання порівняти результати, що й сприятиме дотриманню справедливості в розподілі податків.

Поряд із теорією рівномірності жертв, що досліджується в праці Дж. С. Мілля, певна увага приділяється й податковій теорії послуг, за допомогою якої її прихильники дещо по-іншому обґрунтовують справедливість в оподаткуванні. Відразу потрібно зауважити, що багато в чому класик політичної економії не погоджувався з її послідовниками. Більше того, окремі положення даної теорії ним заперечуються. Тож,

розглядаючи її з позиції людей, які не погоджувались з тим, що загальні принципи справедливості можуть бути основою для встановлення фінансових правил, а є більш матеріалізовані, він писав, що їх (цих людей – В. С.) найбільше влаштовує такий підхід, коли кожний член суспільства має сплачувати податки як відшкодування за послуги, одержані від суспільства. І вони вважають справедливим, продовжував він далі, примушувати кожного платити пропорційно своїм доходам за те, що маючи в два рази більшу власність, яку необхідно охороняти, платник одержує у два рази більший захист, а відтак, виходячи із принципу купівлі-продажу, має й платити вдвічі більше [109, с. 157]. З цього положення стає зрозумілим, що прихильниками цієї точки зору податки розглядаються як плата за послуги, які надає держава у формі захисту особистого майна, іншої власності, а також самої особи. Тому з цієї позиції Дж. С. Мілль піддає сумніву поняття справедливості, яке пропонується податковою теорією послуг.

Зрозуміло, що з позиції класика політичної економії це не могло сприйматись. Адже не можна погодитись із тим, що уряд існує лише для охорони власності та особистості, оскільки його завдання є набагато глобальнішими, які реалізуються завдяки наявності державної влади. А тому вимагати плати за кожний вид послуги чи захисту громадян, що випливають із цих завдань, не відповідатимуть логіці самого оподаткування. Та й серед тих осіб, які найбільше потребували захисту від держави, мабуть, були б найбільш незахищені в соціальному плані верстви населення. Однак, відповідно до податкової теорії послуг, саме вони й повинні були б платити державі найбільше за свій можливий захист.

Очевидно, що зазначене повністю заперечувало б справедливість у розподілі податкового тягаря. Тому в цьому питанні позиція Дж. С. Мілля докорінно відрізнялась від точки зору прихильників податкової теорії послуг, які вважали справедливим примушувати кожного платника платити податок пропорційно одержуваним послугам від уряду. Виступаючи проти такого підходу, науковець одночасно відстоював теорію “рівності жертв” та вказував на необхідність надання урядом різних послуг, виходячи із функцій державної влади. Причому навіть за їх відсутності чи при неналежному виконанні державою своїх обов’язків перед громадянами таку ситуацію не потрібно в усіх випадках відносити до недоліку, властивого податкам. На його думку, якщо одна особа чи група людей одержують від уряду незначну частину

вигод, що стало предметом обговорення, то це свідчить про недоліки не в системі оподаткування, а в чомусь іншому, для чого необхідно прийняти відповідні заходи до виправлення неналежного стану, а не посилатись на нього та вимагати в цьому зв'язку зменшення податків [109, с. 158].

З наведеного стає зрозумілим, що кожен платник має сплачувати свою справедливую частку для фінансування загальних урядових витрат, а не кожної окремо взятої. Тут важливим є те, як пише Дж. С. Міль, щоб усі чесно виконали свій обов'язок і сплатили посильну для кожного суму, зробивши пропорційно рівну пожертву на загальну справу [109, с. 158].

Розвиваючи теорію "рівності жертв", Дж. С. Мілля звертає увагу на ту нерівність, яка характерна для пропорційного оподаткування при одержанні громадянами різних за величиною доходів. За допомогою практичних розрахунків він доводить, що жертва однієї особи з малими доходами є не тільки набагато більшою, але й взагалі не може порівнюватись із жертвою іншої, яка одержує великі доходи. Тому він погоджується з Бентамом, який вважав за доцільне не оподатковувати визначену мінімальну величину доходів, достатніх для придбання предметів першої необхідності [109, с. 159]. По суті це був крок до встановлення неоподаткованого мінімуму при оподаткуванні доходів громадян. Сам податок на доходи фізичних осіб розглядається ним як найбільш справедливий порівняно з іншими платежами, але лише за умови, що він буде добросовісно вираховуваний.

Однак, у зв'язку із суспільною несвідомістю та різними видами доходів, які й сам одержувач не завжди може достовірно визначити, досягти цього дуже важко. За таких умов вся надія покладається на звіти про доходи, що складаються та подаються до податкових відомств самими платниками податків, а потім перевіряються їх працівниками. Але й це не сприяє достовірності об'єкта оподаткування, оскільки тут більшою мірою спостерігається фальшування документів. Тому, на думку Дж. С. Мілля, незалежно від того, якими справедливими не були б принципи оподаткування, покладені в основу запровадженого податку, на практиці він стане найбільш несправедливим, коли виявиться дуже обтяжливим для найбільш свідомих платників. Причому найбільше можуть постраждати від цього податку найсвідоміші платники, оскільки з метою захисту від навмисного приховування всіма платниками своїх доходів, держава може надати

право податковим інспекторам проводити довільне визначення розміру податку [109, с. 193-194].

Безумовно, така точка зору заслуговує уваги, щоб на ній зупинитись більш детально. Адже й у даний час у податковому законодавстві та наукових виданнях з'являються норми та публікації щодо непрямих методів визначення об'єктів оподаткування. Цілком закономірним є те, що їх ініціатором виступає податкова служба України. Звичайно, ставлення до них неоднозначне. Зокрема, в окремих публікаціях науковці вже встигли порівняти їх з методами роботи рекетирів. Однак у багатьох розвинутих країнах світу вже давно використовуються різні їх форми. Так, у Сполучених Штатах Америки саме завдяки непрямим методам перевірок було виявлено значну суму прихованих податків та заарештовано ватажка гангстерських формувань Аль Капоне. Це заслуговує особливої уваги, оскільки відомий "хрещений батько" 1920-х рр., який ніколи не звинувачувався ні в одному з організованих ним злочинів, змушений був сісти в тюрму за ухилення від сплати податків. Зокрема, чек, яким жінка знаменитого "хрещеного батька" американської мафії Френка Каstellло заплатила за квіти, допоміг спеціальним підрозділам Служби внутрішніх доходів США виявити власність, що незаконно належала йому та недоплату податків майже на 600 тис. дол. [78, с. 167].

Поряд із цим, Дж. С. Мілл не погоджувався з тим, що пропорційне оподаткування середніх доходів за єдиною ставкою, у порівнянні з крупними, значно понижує громадянський стан платників. Стосовно цього він писав: "... Я виступаю проти того, щоб уряд погоджував свої дії з подібною думкою або визнавав ту точку зору, відповідно до якої громадянський стан людини визначався чи міг визначатись величиною його витрат" [109, с. 161].

Дуже обережно Дж. С. Міль ставився до оподаткування витрат, а не доходів, що пропонувалось уже в той час Джоном Рівенсом. Зокрема, Дж. Рівенс стверджував, що дані, які повідомляються про особисті витрати, є більш достовірними, ніж дані про доходи, оскільки витрати мають більш явний характер порівняно з доходами і спроби ввести в оману легко викриваються [109, с. 194]. Треба зазначити, що такі пропозиції лунають і в даний час. Тому слушним, на нашу думку, є обґрунтування цієї точки зору самим Дж. С. Міллем, який пише: "Оскільки витрати більшості людей складаються із більшої кількості

статей, ніж доходи, то з'явиться навіть більше можливостей для приховування і замовчування детальних витрат, ніж це має місце по відношенню до доходів" [109, с. 195]. Звичайно, така точка зору має право на своє існування.

Однак, на нашу думку, враховуючи те, що окрім декларування розробники податкових законів нічого кращого, ніж саме декларування, ще не придумали, від цієї ідеї недоцільно відмовлятися. Зовсім навпаки, її потрібно поширити як на декларування доходів, що в Україні для певних категорій платників робиться в даний час, так і на витрати. При складанні такої декларації за правило має бути взято співставлення доходів і витрат, з урахуванням залишків на початок та кінець звітного року, що по суті матиме форму сімейного бюджету одного або всіх членів сім'ї. Тоді кожний платник, перш ніж подати декларацію, знатиме з якою метою подається цей документ. Звичайно, досягти стовідсоткової достовірності при такому декларуванні практично також неможливо. Але зрушення у цій справі повинні бути. Для цього податковою службою мають накопичуватись відомості про доходи і витрати платників та передбачатись відповідальність за конфіденційність і достовірність цих даних для всіх суб'єктів податкового процесу. Вважаємо, що в даний час таку роботу можна виконати без будь-яких перешкод, враховуючи кадровий потенціал та технічні можливості цього відомства. Залишається лише внести певні зміни до податкового та цивільного законодавства.

Особливо радикально Дж. С. Міль був налаштований проти прогресивного податку на власність. Причини цього вчений вбачав у походженні самої власності, яка могла бути зароблена чесною працею, а не дісталась унаслідок успадкування або дарування. Тож, підтримуючи в цілому думку про те, що держава повинна використовувати податкові інструменти для згладжування нерівностей, які несе з собою багатство, Дж. С. Міль застерігав, щоб такі заходи не полегшували життя особі, схильній до марнотратства за рахунок ощадливості іншої. На підтвердження своєї думки він писав: "Оподатковувати великі доходи більш високим відсотком, ніж малі, – значить обкладати податком працелюбність та ощадливість, тобто карати людину за те, що вона старанніше працювала й більше заощадила, ніж її сусід. Тому в інтересах загального блага обмежувати потрібно не той стан, що зароблений працею, а який дістався даремно" [109, с. 162].

Разом із цим, Дж. С. Мілль критично поставився до прогресивного податку на власність, яка була зосереджена в руках дрібних власників та приносила їм незначні кошти для існування. Певною мірою це стосувалось й оподаткування землі, що вважалась найбільш зручним об'єктом, з якого можна було стягнути даний податок. Однак це не відповідало принципу соціальної справедливості, оскільки, на думку Дж. С. Мілля, податковий тягар найбільше відчували б на собі ті власники, які володіли землею в період введення податку. І навіть за умови продажу землі майбутні покупці будуть її купувати зі знижкою, що еквівалентна податку [109, с. 165]. Таку ситуацію із запровадженням прогресивного податку на землю класик порівнював з конфіскацією частки власності на суспільні потреби, що вимірювалась величиною ставки оподаткування. Виходячи з цього, вчений писав, що якщо подібна пропозиція знайде яку-небудь підтримку, то це стане вражаючим прикладом бездумного відношення до питань оподаткування через відсутність у суспільній свідомості будь-яких стійких принципів та невміння уряду оперувати елементарними поняттями загальної справедливості в даному питанні [109, с. 165].

Однак це не означало, що таким чином ним взагалі заперечувався принцип прогресивного оподаткування. Зовсім навпаки, науковець підтримував ідею запровадження прогресивного податку, але такого, який, на його думку, був би справедливим та корисним при оподаткуванні [109, с. 163].

Не менш прогресивні ідеї проголошувались Дж. С. Міллем щодо оподаткування заощаджень, які ним розглядались у якості джерел інвестицій. Він вважав, що якщо заощадження не звільняються від оподаткування, то платникам доводиться сплачувати податок з накопичених коштів двічі, тоді як при їх безпосередньому витрачанні – лише один раз [109, с. 170]. З цим положенням важко не погодитись. Причому його можна розглядати не лише з точки зору соціальної справедливості, але й з позиції здорової конкуренції. Адже ні для кого не секрет, що запровадження податку на відсотки за депозитами значно стримуватиме вкладників відраховувати кошти на таку мету. Тому при оподаткуванні таких доходів втрачається зміст проводити заощадження з боку населення та стимулюється відтік грошових ресурсів з банківської системи. У свою чергу, це не дозволить банківським установам достатньою мірою проводити кредитування підприємств.

У підсумку це стане причиною зменшення випуску продукції для окремих із них, що й позначатиметься на конкурентному середовищі.

Зауважимо, що дане питання є актуальним й у даний час для України. Особливо якщо взяти до уваги те, що в нашій країні при запровадженні Закону України “Про податок з доходів фізичних осіб” від 22 травня 2003 року № 889-IV було передбачено оподаткування процентів, нарахованих на банківські вклади [157]. Однак дана норма, яка, як очікувалось, мала вступити в дію з 1 січня 2005 року, тобто через рік після набрання чинності зазначеного закону, була все ж таки пролонгована на більш пізніший термін. Можна лише здогадуватись, чому законодавці пішли на цей крок. Але очевидним є й те, що держава від цієї ідеї ще до кінця не відмовилась. А це зайвий раз вказує на актуальність даної проблеми для сучасної податкової системи України.

Проте, як відомо, основні принципи оподаткування, які закріплені Законом України “Про систему оподаткування” 18.02.1997 р. № 77 [153], проголошувались в нашій країні як основа, на якій має будуватись ця система. Звісно, що всі вони однаковою мірою мають дотримуватись. Це повною мірою стосується й принципу соціальної справедливості, який також передбачений цим же законом. Тому вважаємо, що запровадження податку з доходів, одержаних із процентів за банківськими вкладками, буде суперечити загальновизнаному принципу соціальної справедливості. Це необхідно зрозуміти всім. І, в першу чергу, тим, хто проголошує такі ідеї та від кого залежить прийняття змін до Закону України “Про податок з доходів фізичних осіб” від 22 травня 2003 р. № 389-IV [157].

Отже, в даній ситуації доцільно поступитись тимчасовими доходами держави. Зробити це необхідно не лише заради соціальної справедливості, але й з метою їх одержання в майбутньому у вигляді податку з прибутку підприємств та доходів громадян-підприємців, які можливо буде одержати за рахунок інвестицій, проведених із тих же таки заощаджень. Це надзвичайно важливо в даний час, коли населення України ще не оговталось від тієї зневіри до банківської системи, яка спостерігається в нашому суспільстві з періоду “заморожування” вкладів у колишньому Ощадному банку СРСР.

Безумовно, подолання такого становища та викривлень – справа надзвичайно складна. Однак держава, якщо вона хоче отримати довіру своїх громадян до банківської системи та вивести відносини між ними

на цивілізований шлях, повинна якщо не назавжди, то хоча б тимчасово відмовитись від тієї частини, яка їй по праву могла б належати в даний час. В іншому випадку потрібно буде визнати, що за допомогою нашого податку з доходів фізичних осіб стимулюватиметься не заощадливість, а марнотратство. Адже кошти стане вигідніше витратити на будь-що, ніж їх заощаджувати в банках. Особливо це стосується працівників сільськогосподарських підприємств, заробітна плата яких є однією з найменших серед господарюючих суб'єктів національної економіки. І навіть якщо ними буде прийняте рішення про внесення коштів на депозит, вони змушені будуть сплатити податок із доходу, отриманий у вигляді відсотків за вкладом.

Однак, як відомо, суми, які залучались для цього, вже були один раз оподатковані. Тому було б більш справедливо одержаний дохід закладами звільняти від оподаткування, оскільки інший громадянин, який не вніс кошти на депозит, а витратив їх на власні потреби, не сплачуватиме такий податок. Хоча цілком зрозуміло, що при витрачанні грошей на своє споживання він сплатить непрямі податки у вигляді акцизного збору та ПДВ. Але такий обов'язок матиме й вкладник, який після закінчення депозитного договору також може витрачати ці кошти на купівлю товарів, сплачуючи такі ж податки.

Саме в зазначеному Дж. С. Мілль якраз і вбачав порушення принципу соціальної справедливості. Це дозволяло йому з впевненістю заявляти, що ні один вид податку з доходів, яким оподатковуються заощадження, не може вважатись по-справжньому справедливим. Будь-яка система, за якої податок стягується із заощаджень, писав він, не повинна навіть ставитись на обговорення... [109, с. 171]. Хоча з останнім висновком класика політичної економії важко погодитись. Мабуть, набагато справедливіше було б оподатковувати всі доходи, незалежно від того, з яких джерел вони походять. Інша справа, що з метою заохочення вкладників доцільно було б зменшувати оподатковуваний дохід на частку втрати колишньої вартості грошей, які залучено на депозит порівняно з теперішньою за ануїтетом та передбачити значно знижені ставки оподаткування. Щодо України, то такий порядок може бути запроваджений, але лише після відновлення довіри громадян України до банківської системи.

Безумовною заслугою, що вплинула на результати досліджень Дж. С. Мілля в питаннях оподаткування, слід вважати теорію земельної

ренти, обґрунтовану у свій час Д. Рікардо. Тож, аналізуючи утворення ренти з земельних ділянок, Дж. С. Міль звертає увагу на те, що з її зростанням збільшуються доходи землевласників, разом із якими їм передається частка суспільного багатства. Причому це відбувається без будь-яких зусиль чи інших витрат з боку землевласників і приводить до їхнього збагачення, як у сні, не заставляючи їх працювати, ризикувати чи економити. Тому, з точки зору соціальної справедливості, Дж. С. Міль пропонував оподатковувати стихійне зростання ренти за найбільш високою ставкою [109, с. 176.].

Звісно, що для запровадження вказаного порядку класиком політичної економії пропонувалось дотримуватись деяких умов. Серед них першочергово необхідно було провести грошову оцінку землі. Проте, враховуючи її вартість, яка склалась на той час в Англії, Дж. С. Міль вважав за доцільне тимчасово звільнити землю від податку. Лише з часом, за який відбудеться збільшення населення та зросте суспільний капітал, можливо буде приблизно визначити рівень природного зростання ренти порівняно з її початковою оцінкою. Критерієм оцінки, на його думку, доцільно було б взяти середню ціну сільськогосподарської продукції, оскільки з її збільшенням зростатиме й рента, яка, до того ж, за темпами зростання мала бути вищою від ціни. Така оцінка дозволяла приблизно встановити, наскільки збільшилась вартість землі під впливом природних факторів. І тоді при введенні земельного податку науковцем пропонувалось передбачити й ставку земельного податку, яка мала бути нижчою, ніж одержана оцінка. На думку Дж. С. Мілля, це дозволить бути впевненим у тому, що оподаткування не вплинуло на приріст доходів, одержаних у результаті прикладення капіталу або працюovitості та старанності власника землі [109, с. 176-177]. Із наведеного очевидно, що Дж. С. Міль запропонував повністю звільнити від податку поточний рентний дохід і оподатковувати ним “майбутній приріст незаробленої ренти”, зокрема, приріст доходу від підвищення ціни на землю.

Не менш важливе значення для оподаткування має й обґрунтування Дж. С. Мілля щодо права держави на розподіл ренти. З цієї точки зору він дуже слушно зауважує, що земельний податок має розглядатись не як податок взагалі, а як орендна плата, яка стягується на користь суспільства, оскільки мова ведеться про частку ренти, яка з самого початку була зарезервована державою та не належала

землевласникам і ніколи не складала навіть частини їх прибутку. Тому вилучення державою своєї частки не може розглядатись як складова загальної системи податків і бути підставою для зменшення ставки будь-якого іншого справедливого податку, що стягується із землевласника [109, с. 178].

Очевидно, що таке обґрунтування не втрачає своєї важливості й у даний час. Можна припустити, що, мабуть, із цих причин в Україні земельний податок й орендна плата за землю розглядаються як обов'язкові платежі землекористувачів і землевласників та регулюються відповідним податковим законом. Однак характерною особливістю, яка притаманна як орендній платі, так і земельному податку, є податкова заборгованість суб'єктів оподаткування. Серед причин несвоєчасної сплати цих платежів є й та, яка стосується нерозуміння платниками суті земельного оподаткування. Зокрема, на практиці зустрічаються непоодинокі випадки, коли платники земельного податку, в діалозі з податковою службою використовують аргумент – “для чого я маю сплачувати земельний податок за свою власну земельну ділянку, поле” тощо. Тому науковий підхід до цієї проблеми, зроблений Дж. С. Міллем, набуває ще більш вагомого значення, коли він розглядає земельний податок як орендну плату за частину землі, яка могла би бути відведена державі замість частки ренти. Але оскільки держава погодилась одержувати свій дохід у вигляді ренти через земельний податок, то й виникає обов'язок платника його сплачувати. Причому цей обов'язок виник не в даний час, а він переходить від покоління до покоління землевласників. Тож, на думку Дж. С. Мілля, всі, хто купив землю, після появи земельного податку, вже придбали її з податковим тягарем, а відтак, не може бути й мови про те, що він є платою, яка стягується лише з сучасної династії землевласників [109, с. 179].

Очевидно, що плата за землю, з одного боку, є правом на її одержання державою, а з іншого – обов'язком платника її сплачувати. Тільки таке право та обов'язок мають наступати тоді, коли з обох сторін дотримуються умови надання й використання земельних ділянок. Очевидно, що така вимога тривалий час не розповсюджувалась на платників податків України в період її перебування в складі колишнього Радянського Союзу. Як свідчить досвід нашої країни, в основі земельних відносин була державна й одержавлена колективна власність

на землю [58, с. 12]. Мабуть, це й було однією із причин, що в податковій системі колишнього СРСР земельний податок, у його сьгоднішньому вигляді, не функціонував. Та й чи мала держава моральне право його запроваджувати, коли у 1917 році вона без законних підстав відібрала у селян землю, яка була ними викуплена ще під час першої (1861 р.) та другої (1905-1907 рр.) земельних реформ? І лише з прийняттям у січні 1992 року Закону України “Про форми власності на землю” № 2073-ХІІ [163] в Україні запроваджено державну, колективну та приватну форми власності, що й стало підставою для введення плати за землю на податковій основі.

З наведеного вище випливає загальний висновок, що при різних формах власності на землю та їх рівності якнайкраще проявляється право держави на свою частку. Мабуть, із цієї точки зору ще більш вагомим є обґрунтування Дж. С. Мілля, який писав, що в більшості країн Європи завжди пам’ятали про право на вилучення певної частини земельної ренти за допомогою податків у випадку виникнення гострої необхідності. Причому в окремих з них земельний податок складає значну частину державних доходів, і тенденція до його збільшення чи зменшення завжди виникала без всякої залежності від інших податків. Тому в цих країнах ніхто не може стверджувати, що він ніби то став землевласником, будучи переконаний у тому, що він ніколи не буде змушений платити підвищеного земельного податку [109, с. 177].

Таким чином, відстоюючи точку зору на право держави одержувати свою частку ренти, Дж. С. Міль одночасно звертає увагу й на зміну її величини, яка може збільшуватись або зменшуватись залежно від потреб держави. Разом із цим, сплачена рента державі не може бути підставою для будь-якої компенсації землевласнику та зарахування її в сплату інших податків. Очевидно, що при такій сплаті земельної ренти вона стає фіксованим платежем та має важливе значення для держави, яка за будь-яких обставин має одержати свою фіксовану частку.

Тут же зауважимо, що не зважаючи на таку жорстку позицію Дж. С. Мілля стосовно до сплати земельного податку, все ж таки найбільш радикальні думки щодо оподаткування ренти висловив Генрі Джордж у своїй праці “Прогрес і бідність” (1879). На відміну від Дж. С. Мілля, він пропонував запровадити конфіскаційні заходи щодо рентних доходів, оскільки це, на його думку, могло усунути бідність та

економічні кризи, які виникали внаслідок спекуляцій цінами на земельні ділянки. По суті, це був крок назустріч єдиному податку, оскільки саме він, за твердженням Г. Джорджа, міг забезпечити покриття видатків держави. Проте, як зазначає М. Блауг, пропозиції Г. Джорджа були не зовсім зрозумілими і неправильно витлумачені, оскільки він сам їх недостатньо аргументовано обґрунтував і цим самим створив враження, що він виступає за націоналізацію землі. Насправді, він запропонував оподатковувати чисту земельну ренту за вирахуванням доходів від поліпшення якості земельних ділянок. Тобто, “єдиний податок” задумувався для того, щоб звести до нуля ціну землі як простору, не відчужуючи рентні доходи від власності незалежно від її місцезнаходження [18, с. 77].

Подібну позицію займав і Й. Шумпетер, який писав, що професійні економісти, які сконцентрували свою увагу на пропозиції про єдиний податок та засуджували саме вчення, виникнення і спрямування досліджень Генрі Джорджа, навряд чи справедливі до нього... У будь-якому випадку цю пропозицію не доцільно зводити до рівня беззмістовної. Якщо б рикардянське сприйняття економічної еволюції було коректним, вона вважалася б навіть мудрою. Насправді мудрим є те, що сказав Джордж в *Progress and Poverty* про очікувані економічні наслідки у разі усунення податкового тягаря – якщо подібне усунення було б здійсненим [213, с. 1141-1142].

Вагомий внесок Дж. С. Мілль зробив у розвиток класифікації податків за формою оподаткування. Цій проблемі він приділяє значно більше уваги, ніж його попередник Д. Рікардо, який, як писав Алексєєнко М. М., взагалі, здається, не надавав значення класифікації податків [2, с. 76]. Треба зазначити, що така класифікація характерна й для сучасних податкових систем, з урахуванням певних змін (рис. 2.1).

Як видно з рис. 2.1, прямі податки поділяються на реальні та особисті. Характерним для цієї групи є те, що одні податки сплачують тільки фізичні особи, інші – юридичні, а треті як фізичні, так і юридичні особи.



Рис. 2.1. Класифікація податків за формою оподаткування

Примітка: складено автором.

За своїм призначенням непрямі податки оподатковують споживання товарів. До них належать акцизи, державні фіскальні монополії та мито. З точки зору бюджету вони вважаються найбільш зручними, але з позиції платника – найменш справедливими. Проте, як пише Дж. С. Мілль, в Англії вже давно вкоренився настрій на користь непрямих податків, який ґрунтується не на перевазі одного виду податку перед іншим, а на розумінні його легковажної властивості, оскільки англійців не так дратує необхідність, скільки сам процес сплати [109, с. 238]. Звідси стає зрозуміло, що платники через приховану властивість, яка притаманна непрямим податкам, надають перевагу, на думку класика, саме цій групі податків. Тобто в даному випадку зручність сплати стає більш визначальною, ніж величина податку. Хоча цілком очевидно, що при непрямому оподаткуванні платник майже позбавлений можливості однозначно визначити величину податку.

Вищезазначене певною мірою стосується й мита, яке сплачується при здійсненні експортно-імпортних операцій, зокрема у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Треба зазначити, що на даний вид платежу порівняно з іншими непрямими податками, споживачі країни-резидента недостатньо звертають уваги. Мабуть, це пов'язано з тим, що з цим податком має справу обмежена кількість підприємств. Можна припустити, що саме з цієї причини даний податок в Україні, і особливо серед сільгоспвиробників, не викликає багато нарікань. Проте для світових лідерів мито є одним з інструментів, який суттєво впливає на обсяги міжнародної торгівлі. Так, відомі американські економісти Кемпбелл Р. Макконнелл і Стенлі Л. Брю відмічали, що не зважаючи на всю переконливість аргументів на користь вільної торгівлі, в дійсності на її шляху є значна кількість бар'єрів [90, с. 328]. Серед таких бар'єрів дослідники виділяють мито, яке, на їх думку, є акцизним податком, що запроваджується з метою одержання доходів чи для захисту вітчизняних товарів на внутрішньому ринку.

Фіскальне мито, як правило, застосовується до виробів, які не виробляються в країні імпортера (наприклад, для України це можуть бути, банани тощо). Ставки фіскального мита є невеликими, та їх метою є забезпечення бюджету податковими надходженнями.

Протекціоністське мито має на меті захист місцевого виробника в країні імпортера від іноземної конкуренції. І хоча ставки протекціоністського мита не дуже великі, щоб зупинити імпорт іноземних товарів, вони все ж ставлять нерезидента в не вигідне конкурентне становище в країні резидента.

Зовсім по-іншому сприймається пряме оподаткування, коли кожний знає, яку величину податку він у дійсності сплачує. Безперечно, що в такому випадку, платник податку, знаючи, яку величину він сплачує, може свідомо вимагати зменшення податкового тягара, оперуючи сплаченими сумами. Тоді як за непрямого оподаткування зробити це буде важче (хоча й можливо).

Тому непопулярність прямих податків, як писав Дж. С. Міль, на відміну від тієї легкості, з якою суспільство дозволяє себе грабувати (за допомогою непрямих податків – В. С.), привела багатьох прихильників прогресу до протилежного переконання. За їх твердженням, основна причина неприйняття прямих податків свідчить якраз про їх переваги [109, с. 238].

Тож, надаючи перевагу прямим податкам, Дж. С. Міль не відкидає думки про те, що непрямі податки сприйматимуться набагато краще. І питання тут не лише в тому, що в першому випадку податки сплачуються безпосередньо збирачу і тим самим викликають супротив, а в другому – за рахунок посередництва продавця сприяють їх пасивному сприйняттю, але й у величині сплаченої суми. Так, якщо б усі доходи держави формувались лише за рахунок прямих податків, як стверджує Дж. С. Міль, то, напевно, це викликало б велике незадоволення через необхідність так багато платити [109, с. 239].

З цього положення, практична цінність якого не зменшується й у даний час, очевидно, що податкова система не може бути сформованою лише з якоїсь однієї групи податків, зокрема, лише з прямих, або тільки з непрямих. Звичайно, кожна група податків має як свої переваги, так і недоліки. Чого більше в тій чи іншій групі, мабуть однозначно важко відповісти. Це підтверджує й висновок Дж. С. Мілля, який писав, що різниця між двома видами податків (прямими та непрямими – В. С.) виявляється в дійсності дуже ілюзорною [109, с. 241].

Тому, на нашу думку, доцільно, щоб податкова система включала в себе як прямі, так і непрямі податки. Прийнята умова дозволить компенсувати ті недоліки, які матиме в даний час одна група податків за рахунок іншої, яка в цьому періоді розвитку податкової системи буде найбільш ефективною для бюджету та справедливою з позиції платників.

У продовження до зазначеної точки зору, зауважимо, що тут, мабуть, все залежить від того, як суспільство взагалі налаштоване сприймати податки. На нашу думку, чим краще вони сприйматимуться в суспільстві, тим більше в них буде переваг, а відтак – і в групі, до якої вони належать. І зовсім протилежне спостерігатиметься при неприйнятті того чи іншого податку. Так, якщо за часів колишнього СРСР домінувала думка, що в цій країні не існує непрямих податків, то й ставлення до них суспільства було відповідним. Термін “непрямі податки”, починаючи з податкової реформи 1930 р., став маловживаним для податкової системи колишньої соціалістичної держави. Тому з цього періоду і до початку 1990 р., як пишуть сучасні російські науковці М. В. Романовський та О. В. Врублевська, в СРСР юридично (але не фактично) перестали існувати непрямі податки [120, с. 81]. Можна припустити, що, мабуть, через ці причини їх неприйняття відчувається

й по даний час в українському суспільстві, свідомість більшої частини якого формувалась саме в той час. Особливо це стосується податку на додану вартість, щодо якого ведуться постійні дискусії щодо доцільності його існування в податковій системі України. У цьому зв'язку великого теоретичного і практичного інтересу набувають сім основних правил [109, с. 246-248]; розроблених Дж. С. Міллем, для усунення незручностей непрямих податків із метою досягнення максимальних вигод при їх запровадженні.

Перше. Необхідно якомога більше одержувати максимально можливий дохід із тих предметів розкошів, які мають найбільший зв'язок з марнославством і найменший із позитивним використанням, таких, як найбільш дорогих видів усіх особистих речей та прикрас.

Друге. Потрібно завжди, коли це тільки можливо, брати податок не з виробника, а безпосередньо зі споживача, оскільки при стягненні податку з виробника ціна товару неодмінно зростає більше – і часто набагато більше – ніж на всю суму самого податку.

Третє. Оскільки єдиними непрямими податками, що дають найбільше надходжень, є податки на вироби загального або дуже широкого споживання, і, оскільки внаслідок цього необхідно мати ряд податків на справжні предмети розкошів, тобто на речі, які приносять задоволення самі по собі та ціняться саме за це, а не за свою вартість, податки ці повинні бути розраховані таким чином, щоб по можливості можна було покласти однаковий податковий тягар на невеликі, помірні та великі доходи.

Четверте. Податки, скоріш за все, повинні зосереджуватись на невеликій кількості товарів, ніж охоплювати значну, їх частину, щоб зменшити витрати по їх збору та звести до мінімуму види занять, яким можуть створюватись обтяжливі й прикрі перешкоди.

П'яте. Серед предметів розкошів загального споживання перевагу необхідно надавати податку на алкогольні напої, тому що вони, хоч самі по собі й дають законне задоволення, як і будь-який інший предмет розкоші, тим не менше їх вживання доходить до надмірного, так що обмеження споживання, яке природно виникає у зв'язку з їхнім оподаткуванням, у цілому може бути застосованим до них із більшою користю, ніж до інших предметів.

Шосте. Стягування податків, наскільки це можливо, доцільно проводити з товарів, що імпортуються, оскільки при їх обкладанні буде

створено значно менше прикрих перешкод і несприятливих випадкових наслідків, ніж це матиме місце при оподаткуванні поля або майстерні.

Сьоме. Ні один податок не повинен бути досить високим, щоб давати занадто вагому причину для ухилення від сплати, причину, з якою неможливо боротись за допомогою звичайних попереджувальних заходів, і, головне, будь-який товар не може оподатковуватись настільки великим податком, щоб породити до життя клас непідкорених законам особистостей, контрабандистів, тасмних винокурів та їм подібних.

Безумовно, що наведені правила мають свою теоретико-практичну цінність і для податкової системи України. На окремих із них спробуємо зупинитись більш детально.

Так, розглядаючи перше правило Дж. С. Мілля, не можна не помітити того, наскільки великого значення він надає марнославству, з якого, за його переконанням, необхідно брати найбільші державні доходи. З цим важко не погодитись. Особливо якщо врахувати те, що такий вид розкошів є не настільки необхідний, щоб мати позитивне використання та вплив на особисті предмети та речі, або навіть оточуючих осіб чи середовище, в якому вони використовуються.

Зазначене не втрачає своєї суті й у даний час для українського суспільства, якому доводиться відчувати цей вплив на собі. Тут йдеться про ті розкішні вечірки, які супроводжуються вишуканими речами під час різних урочистостей. Це повною мірою стосується й феєрверків, що набули поширення під час святкування весіль, ювілеїв тощо. І це за умови, що Верховною Радою України прийнято Закон України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо захисту населення від впливу шуму" від 3 червня 2004 р. № 1745-IV [147], яким надано право сільським, селищним та міським радам установлювати порядок їх проведення. Однак, кількість заходів із використанням цих атрибутів, що стали вже обов'язковими для найбільш заможних громадян при проведенні подібних урочистостей, не зменшується. Більше того, це явище стає дедалі поширенішим.

Останнє якраз і залежить від соціального та фінансового стану особи або осіб, на честь яких проводяться феєрверки, які, до того ж, не завжди мають позитивний вплив на оточуючих. Та й для тих, заради кого їх проводять, вони є, скоріш за все, забаганкою, або ж мовою класика марнославством, з якого, на нашу думку, держава може одержувати певний дохід у вигляді місцевого податку на феєрверки.

Його віднесення до місцевого оподаткування не випадкове. Адже ці заходи проводяться на території органів місцевого самоврядування, які й повинні видавати відповідні дозволи, стягуючи одночасно й податок. Очевидно, що це стане не лише додатковим джерелом доходів для місцевих бюджетів, але й стримуватиме громадян від подібних розваг, що сприятиме спокою осіб (зокрема, малих дітей), які в час проведення феєрверків, уже відпочивають.

Не менш важливе значення для сучасної податкової системи України має й друге правило Дж. С. Мілля, яке в нашому прикладі доцільно розглянути разом із третім та п'ятим. Відразу треба зазначити, що ні одне, ні інше не викликає заперечень, оскільки вони стосуються непрямих податків, які мають сплачувати споживачі. Тим більше, коли це стосується алкогольних напоїв, як товарів особливого вживання, до яких у суспільстві неоднозначне ставлення. Адже, з одного боку, вони дають значні доходи до бюджету, а з іншого – завдають певної шкоди платникам, при надмірному їх вживанні, та їхнім сім'ям. Тому перекладати тягар із їхньої сплати на виробників не тільки не відповідає теорії оподаткування, але й є аморальним по відношенню до суспільства.

Враховуючи недоліки непрямого оподаткування підакцизних товарів, зокрема спирту, за якого, по суті, незручність зі сплати акцизного збору до бюджету в Україні відчуває виробник лікеро-горілчаних виробів, вважаємо за доцільне змінити сам порядок його сплати. Адже за діючого порядку при розрахунках із бюджетом з акцизного збору зі спирту виробник змушений виплачувати його протягом 90 днів із дати видачі векселя державній податковій інспекції. Але ж за цей період продукція може бути й не реалізована, що свідчить про антиципаційну властивість податку, тобто сплату його наперед. І чим довше триватиме період від її виробництва до реалізації, тим більше незручностей відчуватиме виробник алкогольних напоїв. Зрозуміло, що це суперечить другому правилу Дж. С. Мілля.

З-поміж зазначених недоліків при сплаті акцизного збору необхідно відмітити й ще один, який стосується несправедливого оподаткування різних за якістю видів продукції. Так, сплативши акцизний збір за спирт, виробники виробляють із нього та реалізують різні види горілчаних виробів під торгівельними марками відомих підприємств. Очевидно, що продукція найбільш відомих із них коштує

набагато більше, ніж маловідомих. Як правило, найбільш дорогу купують багатші верстви населення порівняно з менш заможними громадянами, які змушені задовольнятися продукцією нижчої якості. Однак, за пляшку з однаковою місткістю різної якості продукції сплачується однаковий акцизний збір, що ставить у нерівні податкові умови населення України. Тобто бідніші верстви населення сплачують таку ж суму акцизного збору при придбанні однієї пляшки горілки місткістю 0,5 л, як і багаті.

Тому, з точки зору соціальної справедливості, було би більш справедливо оподатковувати акцизним збором не спирт, а готову продукцію, вироблену з нього. Причому величину акцизного збору доцільно встановити не фіксовано до спирту, як це передбачено в даний час, а до собівартості та прибутку у відповідному відсотку. Стягнення акцизного збору також необхідно проводити не з виробників, а з підприємств торгівлі, що мають відповідні ліцензії на реалізацію алкогольних напоїв.

Прийнятий порядок дозволить дотриматись і третього правила Дж. С. Мілля, оскільки громадяни, які одержують менші доходи, сплачуватимуть менші суми акцизного збору. І навпаки, з середніх (помірних, як їх називає класик) та великих залежно від якості та марки фірми-виробника, споживачі сплачуватимуть більшу суму податку. Хоча останнє не завжди буде дотримуватись, оскільки багато в чому залежатиме від заощадливості цієї групи платників.

Три інших правила Дж. С. Мілля, зокрема четверте, шосте та сьоме, не потребують будь-яких додаткових обґрунтувань, крім тих, що містяться в них самих. Проте вже зараз очевидно, що всі вони мають важливе значення як для теорії, так і практики оподаткування.

Таким чином, Дж. С. Мілля зробив помітний внесок у дослідження податкової теорії, започаткованої ще Адамом Смітом. Завдяки своїм науковим підходам, що будувались в основному на першому податковому принципі засновника класичної школи, він зумів обґрунтувати висунуту ним же теорію "рівності жертв", розвинув ідею запропоновану Ієремієм Бентамом (1748-1832) щодо доцільності застосування неоподаткованого мінімуму при оподаткуванні доходів громадян. У фокусі його аналізу також стали прямі та і непрямі податки. На прикладі останніх ним сформовано основні правила, яких, на його думку, необхідно дотримуватись при їх запровадженні. Вони стали класичними

положеннями на зразок податкових принципів А. Сміта. Окремі з них знайшли свій подальший розвиток і в майбутніх наукових школах.

Безумовно, що порівняно з класичним періодом, наука про податки зазнала суттєвих змін. Окремі положення цієї школи в даний час зазнають критики та сприймаються дещо по-іншому, ніж це було у класиків. Але беззаперечним є те, що основні теоретичні постулати, започатковані класиками політичної економії в питаннях податків та оподаткування, не втратили своєї актуальності й у даний час. Більшість із них небезпідставно викликають науковий інтерес й у сьогоденного покоління дослідників.

РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМИ РЕАЛІЗАЦІЇ КЛАСИЧНИХ ПРИНЦИПІВ ОПОДАТКУВАННЯ У ПОДАТКОВІЙ СИСТЕМІ УКРАЇНИ

Однією з найсуттєвіших ознак сучасної податкової системи України є те, що вона має свої особливості, характерні для країни, що вперше стала на шлях ринкової економіки. Вона будується на основі законодавчо встановлених принципів побудови податкової системи України, не заперечуючи при цьому загальноновизнаних класичних принципів, сформульованих ще Адамом Смітом.

Кожний із принципів посідає в податковій системі України певне місце, відіграє особливу роль і по-своєму впливає на її функціонування. Від того, наскільки вони дотримуються на сучасному етапі її розвитку, залежать обсяги бюджетних коштів, а відтак й ефективність усієї системи оподаткування. Власне принципи оподаткування є визначальними в побудові будь-якої податкової системи. Проте особливо добре їхня дія відчувається тоді, коли це стосується певної галузі, або, як прийнято вважати, – мікрорівня.

Досягти цього можливо за рахунок співставлення загальноновизнаних класичних податкових принципів із законодавчо встановленими, що характерні для податкової системи України. Це принципово важливий підхід щодо усвідомлення того, наскільки можливим є їхнє поєднання взагалі, особливо, якщо врахувати періоди, в яких їх було сформульовано. Однак саме це і викликає певний науковий інтерес. Адже, не зважаючи на те, що класичні податкові

принципи вважаються загально визнаними, при побудові національних податкових систем виникає необхідність дослідження їхнього впливу на побудову системи оподаткування в сільському господарстві як окремої підсистеми.

3.1. Фіскальні передумови та соціальні наслідки першого податкового принципу Адама Сміта

У процесі розбудови вітчизняної податкової системи потрібно виважено підходити до встановлення податкових принципів. Водночас вирішення цього важливого завдання для суверенної України повинне здійснюватись з урахуванням класичних принципів оподаткування, сформульованих у свій час ще А. Смітом. Особливо це стосується таких принципів: обов'язковості; рівнозначності і пропорційності; соціальної справедливості; рівності, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, які нами віднесено до однієї групи та поставлено разом з першим принципом оподаткування А. Сміта.

Цілком очевидно, що принципи оподаткування А. Сміта мають повчальний характер для розбудови податкової системи України. Розглядаючи кожний із них можна дійти висновку, що вони не втратять своєї актуальності й у майбутньому. У них втілена не лише фіскальна та соціально-економічна суть податків і оподаткування, а й почуття патріотизму платника податку перед своєю державою. Це особливо добре відчувається при усвідомленні першого принципу оподаткування А. Сміта, що у той час, на думку вітчизняних науковців, був спрямований проти податкових привілеїв, якими користувались представники дворянства та духовенства [123, с. 22]. Можна припустити, що, мабуть, через ці причини класиком політичної економії його не випадково сформульовано у такій послідовності та поставлено саме першим з-поміж інших принципів оподаткування.

Тому цілком виправданим є те, що в Україні розглянутий принцип оподаткування, поряд із принципом обов'язковості, також знайшов своє застосування в Законі України "Про внесення змін та доповнень до Закону України "Про систему оподаткування" від 18.02.1997 р. № 77 [153]. Важливим для побудови вітчизняної податкової системи є й те, що обов'язковість сплати податків у нашій державі стала конституційним обов'язком громадян України. Зокрема, в статті 67

Конституції України прямо зазначено, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку та розмірах, встановлених законом [76, с. 15].

Продовжуючи вищенаведений аналіз, не можна не помітити і того, що в принципі обов'язковості податкової системи України порівняно з першим принципом оподаткування А. Сміта, відчувається як аналогічний, так і дещо інший зміст. На відміну від першого принципу оподаткування А. Сміта, в принципі обов'язковості побудови податкової системи України, вбачається зобов'язання держави запровадити норми щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів). У цьому випадку відчувається тверда позиція законодавця. Адже він цілком справедливо на перше місце ставить законність податків при їхньому запровадженні. З цієї точки зору можна стверджувати, що даний принцип побудови податкової системи порівняно з іншими є первинним, хоча така первинність є чисто умовною, оскільки, як вже зазначалось, кожний принцип може проявлятися більшою або меншою мірою в кожному конкретному періоді часу.

Не менше значення має й друга частина принципу побудови податкової системи, яка є логічним завершенням попередньої. З неї стає зрозуміло, що запровадження норм сплати податків має ґрунтуватись, виходячи з наявних та достовірних даних про об'єкти оподаткування у платників за звітний період.

Зазначене, на нашу думку, дозволяє розширити зміст попереднього твердження і надати іншого розуміння принципу побудови податкової системи. При цьому існування попередньої суті щодо законності запровадження податків є беззаперечним. Однак податки мають встановлюватись на достовірні об'єкти оподаткування і зовсім навпаки: запровадження податків неможливе за відсутності або недостовірності об'єктів оподаткування.

Дотримання такої принципової позиції простежується в Україні як на практиці, так і в окремих нормах законодавства. Це особливо відчувається при запровадженні місцевих податків і зборів на територіях сільських, селищних, міських рад, яким законодавством надано право встановлювати порядок їхнього нарахування та сплати. Зокрема Законом України "Про внесення змін та доповнень до Закону України "Про систему оподаткування" у редакції від 18 лютого 1997

року № 77, прямо зазначено про обов'язковість запровадження сільськими, селищними та міськими радами на своїх територіях комунального податку, збору за припаркування автотранспорту, ринкового збору, збору за видачу ордера на квартиру, збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг, але за наявності об'єктів оподаткування [153].

Отже, обов'язковість нарахування та сплати податків, відповідно до принципу побудови податкової системи, в Україні має впроваджуватись через норму законодавства. Проте, на відміну від першого податкового принципу А. Сміта, в принципі побудови податкової системи не прослідковується відчуття громадянського обов'язку та почуття патріотизму платника щодо виконання ним своїх зобов'язань зі сплати податку перед державою.

Звідси цілком очевидно, що принцип обов'язковості в обох випадках присутній. Однак, за принципом А. Сміта, більше превалює громадянська позиція платника щодо сплати податку. Причому сприяє цьому, як уже зазначалось, прозорість процесу витрачання коштів, які необхідні для "державних видатків". Саме останнього, на нашу думку, якраз і не простежується в принципі обов'язковості побудови податкової системи України.

Навпаки, дещо інший зміст у понятті обов'язковості закладено в принципі побудови податкової системи України. На нашу думку, в ньому відчувається більше примусу, ніж добровільності сплати, що спостерігатиметься за наявності високого рівня громадянського обов'язку та відчуття патріотизму в платника податку.

Крім того, другою частиною принципу побудови податкової системи України передбачено запровадження відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства. Ця особливість, що простежується в запровадженні відповідальності платників податків, на відміну від податкового принципу А. Сміта, має об'єктивний характер.

По-перше, оскільки обов'язковість сплати податків запроваджена через норми законодавства, то за їхнє порушення має наставати відповідальність.

По-друге, з дотриманням платником обов'язковості щодо сплати податків, можливе недостовірне декларування об'єктів оподаткування, що також приведе до порушення. Тому навіть за таких умов має бути

передбачена відповідальність, яка повинна враховуватись при побудові податкової системи.

З огляду на важливість зазначеного спробуємо виділити ще декілька переваг, які характерні для першого податкового принципу А. Сміта. Тож, окрім патріотизму та обов'язковості, в першому податковому принципі А. Сміта, на нашу думку, відчувається й взаємна відповідальність та повага держави до платника податків, і навпаки. Адже із його змісту очевидно, що платник податку зобов'язаний брати участь у такій благородній справі як покриття видатків іншого суб'єкта, в ролі якого виступає держава.

Причому, держава, в свою чергу, також має чинити чесно з платником податків. Це стає добре зрозумілим із другої частини першого податкового принципу А. Сміта. Із його змісту очевидним є те, що держава також має певне зобов'язання перед платником податку. Адже держава зможе використати для своїх видатків лише ту частину коштів платника податку, яку він сплачуватиме "відповідно до своїх доходів". А тому іншу частину свого доходу, яка ще більше цікавить платника податку, держава має залишити платнику для задоволення його матеріальних і духовних потреб.

Безумовно, що такі партнерські відносини держави з платником податків є одним із важливих чинників першого податкового принципу А. Сміта. Але це далеко не всі переваги, що характерні для такого змісту податкових відносин між платником податків і державою. Головним у цьому, на нашу думку, є те, що зазначена частина доходу відома як самому платнику податків, так і державі. Тобто, за рахунок взаємної поваги суб'єктів розподільних відносин і податкової системи забезпечується прозорість формування та використання державних фінансових ресурсів.

Зрозуміло, що за таких відносин, які складаються між платником податку та державою, ці пропорції розподілу коштів однаковою мірою мають влаштовувати першу і другу сторону. З цього приводу А. Сміт далі зауважує, що дотримання такого положення чи нехтування ним призводить до так званої рівності або нерівності в оподаткуванні [189, с. 505].

Отже, рівність в оподаткуванні розглядається А. Смітом як основа його першого податкового принципу. Це дозволяє зробити припущення, що останнє й стало причиною для науковців вважати його принципом справедливості.

Історично доведено, що соціальна справедливість є одним із важливих чинників суспільного розвитку. Традиція розглядати соціальну справедливість бере свій початок ще з часів Аристотеля. У той час соціальна справедливість розглядалась як “повна” і “досконала” добродесність [175, с. 53]. З точки зору податкової системи, соціальну справедливість доцільно розглядати, виходячи з інтересів платника податку й потреб держави у фінансових ресурсах. При цьому зауважимо, що принцип соціальної справедливості, який у нашій державі затверджений законодавчо, займає винятково важливе місце в податковій системі України. Проте справедливість в оподаткуванні є поняттям відносним. Кожний платник його розуміє по-своєму. І тут, мабуть, далеко не всі платники погодяться з тим, що сучасна податкова система є справедливою. Тому, на нашу думку, принцип соціальної справедливості потребує певних коригувань.

Звісно, що відмовлятися від цього податкового принципу остаточно не доцільно. Однак, враховуючи те, що в процесі розвитку суспільства суттєво змінилось розуміння соціальної справедливості, характерної для побудови податкової системи часів А. Сміта, було б доцільно більш повніше усвідомити її суть, виходячи з сучасних реалій.

У даному випадку найбільш обґрунтованим принципом, який цілком можна запозичити для вітчизняної податкової системи, є принцип соціального спрямування. Цей принцип уже не один рік успішно використовується в податкових системах економічно розвинутих країн. Його зміст пов’язують зі стимулюванням соціального та економічного розвитку держави з урахуванням певних факторів, зокрема темпів розвитку, фінансового стану галузей економіки, рівня інфляції та безробіття, вирівнювання розвитку регіонів тощо [110, с. 112-113].

Причому цей принцип, на нашу думку, може успішно доповнюватись двома наступними, які законодавчо затверджені в Україні, зокрема: 1) принцип рівнозначності і пропорційності; 2) принцип рівності, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації.

Слід визнати практичну сторону зазначених принципів загалом і, зокрема, для сучасної податкової системи України. Особливо це відчувається у відносинах працівників податкової служби України з платниками податків, починаючи з 1996 року, коли Головну державну

податкову інспекцію України перейменовано в Державну податкову адміністрацію України. Зі зміною назви контролюючого органу суттєво змінились і функціональні обов'язки її працівників.

Саме партнерські відносини з платниками податків для податкової служби України стали одним із пріоритетних напрямів її діяльності, який вдалось законодавчо закріпити з прийняттям Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" від 21 грудня 2000 р. № 2181-III [158]. Прийняття цього закону, як стверджує М. М. Скворцов, стало важливим кроком до створення ефективних та справедливих умов діяльності податкоплатників, для встановлення партнерських відносин між ними і контролюючими органами [188, с. 36].

Безумовно, що це цілком виправданий напрям у роботі працівників податкової служби України. Причому, і для податкової служби України, яка й надалі залишається одним із найвпливовіших контролюючих органів, стало цілком очевидно, що державну казну за допомогою одних лише податкових репресій не наповнити.

Тут лише доречно висловити зауваження, що таке розуміння повинно було сформуватись набагато раніше. Адже, як цілком слушно зауважує М. М. Скворцов, однією з причин недосконалості діючої податкової системи, яка склалась у результаті певних об'єктивних причин, була недостатня ефективність діючого процесу податкового адміністрування та системи відповідальності фінансових і кредитних органів за виконання вимог із нарахування й своєчасного перерахування податкових коштів у відповідні бюджети. Саме це й стало причиною постійного пошуку шляхів гармонізації загальнодержавних інтересів та інтересів платників податків [188, с. 35].

Однак, на нашу думку, досягти таких суттєвих змін у ставленні податкової служби до платників податків як до партнерів стало можливим лише після перебудови роботи в цьому відомстві. Особливо добре це проявилось у той час, коли місцевим податковим інспекціям Державною податковою адміністрацією України почали доводитись завдання з виконання дохідних частин відповідних бюджетів та надходжень до державних цільових фондів.

Варто зазначити, що до цього періоду в роботі податкової служби України домінували суто фіскальні методи. Причому її робота в більшості випадків оцінювалась, виходячи із сум донарахованих

податків за результатами документальних та арифметичних (камеральних) перевірок та від величини недоїмки (податкової заборгованості), що обліковувалась щомісячно на кожне перше число звітного місяця.

Із наведеного стає зрозуміло, що податковий інспектор у своїй роботі керувався лише одним принципом: як більше дорахувати податків за результатами перевірки, а не тим, як допомогти податкоплатнику запобігти порушенню податкового законодавства з метою унеможливлення нарахування штрафних санкцій.

Звісно, що донарахована сума податків автоматично збільшувалась на величину штрафної санкції та пені, які також зараховувались в актив податкової служби. Хоча цілком очевидно, що величина штрафної санкції та відсоток пені були результатом роботи не податкового інспектора, а парламенту країни. Адже саме законодавчим органом затверджуються податкові закони, якими й передбачається відповідальність платників податків за їхнє порушення, а відтак і встановлюється величина штрафних санкцій та відсоток пені. Причому величина штрафних санкцій у середині 90-х років минулого століття в Україні дорівнювала двократній чи п'ятикратній сумі донарахованого податку [176, с. 108-109], залежно від кількості порушень у календарному році.

Іншим показником, що характеризував роботу податкової служби, як зазначено вище, була величина недоїмки та податкового боргу, що обліковувались станом на кожне перше число звітного місяця. Зауважимо, що позитивним показником, який вказував на якісну роботу податкової служби, вважався той, за якого податкова заборгованість на кінець поточного місяця зменшувалась по відношенню до першого числа цього ж місяця.

Очевидно, що цей показник не міг безпосередньо залежати від працівника податкової інспекції. Адже зменшення недоїмки могло відбутись за рахунок від'ємного значення оподатковуваного прибутку чи іншого об'єкта оподаткування, які декларувались у податковій звітності платниками податків. І тоді при відображенні від'ємного податку в особовому рахунку платника, що ведеться в податковій інспекції, сума заборгованості зменшувалась на величину цієї різниці.

Тому відносини податкового інспектора з платниками податків у той період ще не можна було вважати партнерськими. Кожний із цих

суб'єктів податкового процесу функціонував, виходячи з поставлених завдань, не враховуючи при цьому інтереси іншої сторони.

Таким чином, можна зробити узагальнення, що реально відчуті зрушення в роботі податкової служби щодо партнерських відносин із платниками податків стало можливим з часу доведення до її структурних підрозділів планових завдань з виконання дохідних частин бюджетів відповідних рівнів та державних цільових фондів. Це й знайшло подальше підтвердження в роботі цього контролюючого органу, оскільки його фахівцям стало зрозуміло, що на обсяг бюджетних надходжень впливає рівень податкової дисципліни серед платників податків [142, с. 181]. Очевидно, що для її підвищення необхідно було навчати платників податків вчасно доводити до них зміни податкового законодавства та на належному рівні надавати консультації. Тому визначені напрями роботи податкової служби залишались лише правильно та повною мірою реалізувати на практиці.

У зв'язку з цим цікавими є результати нашого дослідження, що стосуються оцінки організації роботи державних податкових інспекцій із надання консультацій, зокрема сільськогосподарським підприємствам, які знаходяться в них на обліку як платники податків. Особливо, якщо врахувати те, що цю оцінку давали 111 керівників, 99 головних бухгалтерів та 53 працівники економічних служб сільськогосподарських підприємств 5 районів з п'яти областей України, тобто особи, які мають пряме відношення до оподаткування сільгоспвиробників. Зокрема, до опитування (Додаток А) було залучено фахівців із одного району східної, західної, північної, південної та центральної областей нашої країни. По суті, оцінювання роботи проводилось безпосередньо особами, які майже щоденно звертаються до державних податкових інспекцій за професійними консультаціями, що їх надає ця служба.

Тож, проведене в грудні 2005 року опитування 263 респондентів із числа зазначених осіб у Золочівському районі Харківської області, Борщівському районі Тернопільської області, Щорсівському районі Чернігівської області, Снігурівському районі Миколаївської області та Звенигородському районі Черкаської області дозволило виявити, що майже половина з них (48,3 %) вважає, що податковими інспекціями надаються якісні консультаційні послуги сільськогосподарським підприємствам (табл. 3.1). Поряд із цим, звертає на себе увагу відносно

велика частка опитаних осіб (49,4 %), які дотримуються протилежної думки. Інша група респондентів (2,3 %) не змогла визначити рівень якості наданих консультацій і запропонувала свої варіанти відповіді.

Зауважимо, що за аналогічним напрямом та подібними запитаннями проводилось опитування й самих службових осіб державних податкових інспекцій, які виконують функції контролю за обліком, оподаткуванням, нарахуванням і сплатою податків сільськогосподарськими підприємствами в зазначених районах із метою вивчення їхніх думок (Додаток Б).

Таблиця 3.1

Розподіл відповідей респондентів на запитання:
„Чи задовольняють Вас консультаційні послуги, що надаються податковою інспекцією, в якій Ви знаходитесь на обліку як платник податку?”

Варіанти відповідей	Кількість респондентів	У % до всіх респондентів
Так	127	48,3
Ні	130	49,4
Ваш варіант відповіді	6	2,3
Всього	263	100,0

Примітка: складено та розраховано автором.

Тож, на майже аналогічне запитання, але лише з тією різницею, що його було поставлено з точки зору роботи податкової інспекції, серед 98 респондентів позитивні відповіді дали 91,8 % з опитаних осіб (табл. 3.2). І лише 6,1 % респондентів погодились із тим, що консультаційні послуги з питань оподаткування, які надаються працівникам сільськогосподарських підприємств, є неякісними. Майже така ж частка респондентів (2,1 %) від загальної чисельності опитаних службових осіб державних податкових інспекцій не змогли визначитись із відповідями, а навели власні думки стосовно цього.

Таблиця 3.2

Розподіл відповідей респондентів на запитання:
 „Чи достатньою мірою якісно,
 на Вашу думку, надаються консультаційні послуги
 сільгоспвиробникам податковою інспекцією, у якій Ви працюєте?“

Варіанти відповідей	Кількість респондентів	У % до всіх респондентів
Так	90	91,8
Ні	6	6,1
Ваш варіант відповіді	2	2,1
Всього	98	100,0

Примітка: складено та розраховано автором.

Отже, не зважаючи на певні розбіжності, які трапляються у відповідях респондентів, звертає на себе увагу те, що все ж таки в Україні вдалось досягти певних позитивних зрушень у відносинах платників податків із державою в особі державної податкової служби. Проте важливим завданням й надалі залишається те, щоб партнерські відносини будувались не лише на односторонній основі, виходячи з потреб бюджету, а й враховували положення платників податків. Якщо цього не витримати у відносинах контролюючого органу з платниками податків, то це лише ускладнить роботу податкової служби з виконання прогностичних показників до бюджетів відповідних рівнів та державних цільових фондів.

Із запровадженням нового напрямку в роботі податкової служби її діяльність стала ще більш відчутною для держави, а, відтак, і відповідальною перед суспільством. Та й службова кар'єра кожного податківця безпосередньо стала залежати від виконання доведених планів із надходження податків до бюджетів та державних цільових фондів. Усе це разом з іншими чинниками змушувало податкову службу України перебудовувати свою роботу.

Тому найвпливовіший контролюючий орган країни починає впроваджувати найрізноманітніші методи в своїй роботі. Причому про деякі з них до цього часу в стінах цієї установи навіть не згадувалось.

Серед них визначення кожного року найкращого платника податків; розширення масово-роз'яснювальної роботи; налагодження громадських зв'язків та співробітництво із засобами масової інформації [79, с. 5], включаючи написання, видання та розповсюдження казок про податки серед школярів України; проведення зустрічей із платниками податків; розробка методичних матеріалів з аналітичної і контрольної роботи в податковому процесі [28, с. 366] та ряд інших заходів, що стали щоденною роботою податкової служби.

Узагальнюючи вищенаведене, можна зробити висновок, що така кропітка робота має цілеспрямовано будуватись на партнерських відносинах із платниками податків. Очевидно, що основною метою цього напрямку в роботі податкової служби має стати принцип утвердження в свідомості платників впевненості в тому, що сплата податків неминуча. Саме це, на думку М. М. Скворцова, є стратегічним напрямом діяльності податкових адміністрацій [188, с. 39]. Причому результатом цієї роботи має стати те, що в суспільстві повинна бути створена така атмосфера, яка б не те, що сприяла, а навіть не допускала думки про ухилення від сплати податків.

У цьому зв'язку доцільно пригадати Дж. Е. Стігліца, який, розглядаючи питання розбудови податкової системи, дійшов висновку, що податкова система має бути спроектована таким чином, щоб індивіди були переконані в доцільності своїх податкових виплат [195, с. 470].

Таким чином, перший принцип оподаткування А. Сміта, в якому сплата податків розуміється як громадянський обов'язок із дотриманням соціальної справедливості, має своє часткове відображення в окремих принципах побудови податкової системи України. Проте без якомога повнішого врахування особливостей, що складаються у відносинах платників податків із державою або їхнього ігнорування не дозволить дотриматись розглянутої групи податкових принципів у нашій державі. Одним із напрямів їхньої реалізації має стати підвищення ролі добровільної сплати податків. Цього можна досягти за рахунок прозорості податкової системи, налагодження рівноправних партнерських відносин державної податкової служби з платниками податків, що сприятиме взаємному підвищенню податкової культури, а відтак і своєчасному надходженню коштів до бюджетів та державних цільових фондів.

3.2. Необхідність і доцільність дотримання принципу визначеності

На сьогодні існує вже достатньо підстав для висновку про те, що однією з найважливіших причин недосконалості вітчизняної податкової системи стало нехтування світовим досвідом розвитку оподаткування. Особливо це проявилось у 1991 році, на початку створення податкової системи України. Прийнятий у цей час Закон України “Про систему оподаткування” від 25 червня 1991 р. з доповненнями викладеними у новій редакції законами від 2 лютого 1994 р. і від 18 лютого 1997 р. [152] та затверджені ними податкові принципи в більшості випадків порушувались, що не сприяло стабільності і визначеності в оподаткуванні. І це за умови, що світова фінансова наука ще задовго до цього обґрунтувала та визнала основні принципи оподаткування, на яких може будуватись будь-яка податкова система. Серед них доцільно виділити принцип визначеності, який є основою другого принципу оподаткування класика політичної економії А. Сміта.

Слід зазначити, що в Законі України „Про внесення змін та доповнень до Закону України “Про систему оподаткування” від 18 лютого 1997 року № 77/97-ВР [153] принцип визначеності окремо не виділяється. Можна лише здогадуватись, з яких причин його не включено до зазначеного закону. Мабуть, коли його не затверджено, то у такому випадку відсутні підстави для твердження про його порушення.

Однак, на нашу думку, суть принципу визначеності впливає із трьох податкових принципів побудови податкової системи, які законодавчо затверджені в Україні, зокрема: 1) стабільності; 2) єдиного підходу; 3) доступності. Тобто, це ті основні принципи побудови податкової системи, які можуть, у випадку їхнього дотримання, забезпечити вимоги принципу визначеності, сформульованого А. Смітом. Зазначене й дозволяє нам розмістити їх разом в одній групі для порівняння з другим принципом оподаткування А. Сміта.

Не вдаючись до дискусій щодо цієї проблеми, спробуємо дати відповідь на питання, які ж основні причини можуть впливати на порушення цього важливого принципу оподаткування. Для цього спробуємо розглянути його з точки зору класика політичної економії та сучасної податкової системи, керуючись при цьому декількома критеріями – фіскальним та соціально-економічним.

Виходячи з нинішньої ситуації в Україні, найбільш прийнятним для національної податкової системи є дотримання всіх зазначених принципів, необхідних при її побудові. Як з теоретичної, так і з практичної точки зору другий принцип оподаткування А. Сміта має особливе значення для сприйняття та розуміння податкової системи. Причому його дотримання є особливо необхідним для сільськогосподарського товаровиробника, який через незабезпеченість кваліфікованими кадрами більше всіх потребує визначеності в оподаткуванні.

Тут варто нагадати, що в окремих країнах визначення податкових зобов'язань і контроль за їхнім правильним розрахунком виконують спеціально підготовлені фахівці [35, с. 23]. Це зайвий раз підтверджує, що питання обчислення та сплати податків є одним із найбільш складних завдань, які можуть вирішувати кадри, що достатньою мірою підготовлені для цього.

Тому для досконалого засвоєння порядку обчислення та сплати податків працівникам сільськогосподарських підприємств України, які мають безпосереднє чи навіть опосередковане відношення до оподаткування сільгоспвиробників, необхідно постійно підвищувати свій професійний рівень. Це повною мірою стосується й проведення податковими інспекціями тематичних семінарів із питань нарахування та сплати податків, але не лише з головними бухгалтерами, а й з керівниками та спеціалістами економічних служб сільськогосподарських підприємств.

Проте, як свідчать результати нашого дослідження, більшість працівників сільськогосподарських підприємств відводять недостатню кількість часу для вивчення питань з оподаткування їхніх господарств. Так, із опитаних (Додаток А) у грудні 2005 року 263 респондентів в Золочівському районі Харківської області; Борщівському районі Тернопільської області; Щорсівському районі Чернігівської області; Снігурівському районі Миколаївської області та Звенигородському районі Черкаської області, які мають безпосереднє відношення до оподаткування сільськогосподарських підприємств 66,5 % осіб зазначили, що на вивчення податкового законодавства вони витрачають лише до однієї години робочого часу (табл. 3.3).

Про актуальність зазначеної проблеми свідчить й те, що лише 3 респонденти, або 1,1 % від їхньої загальної чисельності, не змогли

визначитись із відповідями. Більше того, 4,2 % з числа опитаних навели свої варіанти відповідей, вважаючи це питання надзвичайно важливим.

Безумовно, що за складності вітчизняного податкового законодавства такої кількості годин не вистачає для засвоєння його основних положень. Особливо якщо врахувати посадові обов'язки окремих осіб із числа опитаних.

Таблиця 3.3

Розподіл відповідей респондентів на запитання:

„Скільки робочого часу в день Ви витрачаєте на вивчення податкового законодавства, інструкцій, листів із питань оподаткування, тощо?”

Варіанти відповідей	Кількість респондентів	У % до всіх респондентів
До 1 години	175	66,5
Понад 1 годину	74	28,1
Ваш варіант відповіді	11	4,2
Не відповіли	3	1,1
Всього	263	100,0

Примітка: складено та розраховано автором.

Цілком логічно, що більше робочого часу питанням оподаткування приділяють головні бухгалтери сільськогосподарських підприємств, які є відповідальними за розрахунки з бюджетом згідно з посадовими інструкціями. Більшість із них і дали відповіді, що для засвоєння податкового законодавства вони витрачають понад 1 годину робочого часу. Всього таких респондентів виявилось 28,1 % з опитаних.

Звертає на себе увагу і те, що відносно небагато робочого часу витрачають на вивчення податкового законодавства і працівники державних податкових інспекцій, у яких знаходяться на обліку сільськогосподарські підприємства зазначених районів. Так, із 98 опитаних працівників у п'ятьох державних податкових інспекціях (Додаток Б), які займаються безпосередньо питаннями контролю за обліком, оподаткуванням і проведенням перевірок у цих же господарствах, лише 35,7 % відповіли, що приділяють даному питанню понад 1 годину робочого часу (табл. 3.4). Менше однієї години на вивчення податкового законодавства щодо оподаткування сільськогосподарських підприємств витрачають 58,2 % респондентів.

Звісно, що контролюючому органу, функціями якого є не лише контроль за сплатою податків, але й проведення масово-роз'яснювальної роботи, доведення податкового законодавства до суб'єктів оподаткування необхідно приділяти значно більше уваги, ніж це роблять платники податків.

Таблиця 3.4

Розподіл відповідей респондентів на запитання:
„Скільки робочого часу в день Ви витрачаєте на вивчення податкового законодавства, інструкцій, листів тощо з питань оподаткування сільгоспвиробників?”

Варіанти відповідей	Кількість респондентів	У % до всіх респондентів
До 1 години	57	58,2
Понад 1 годину	35	35,7
Ваш варіант відповіді	6	6,1
Всього	98	100,0

Примітка: складено та розраховано автором.

По суті, цю роботу серед платників мають очолювати працівники податкової служби. Однак для того, щоб її проводити на належному рівні, потрібно більше уваги приділяти навчанням самих працівників державних податкових інспекцій. Адже, як показують результати проведеного опитування, більшість із них погоджується з тим, що серед податків, які сплачують сільськогосподарські товаровиробники, є надзвичайно складні за обчисленням.

Так, із зазначеної чисельності респондентів 88,8 % відповіли, що таким податком є ПДВ (табл. 3.5). Саме засвоєння даного податку вимагає найбільше робочого часу в працівників державних податкових інспекцій. А тому для вивчення податкового законодавства, яке регулює порядок його обчислення та сплати, необхідний певний час та додаткове навчання.

Слід зазначити, що такий результат відповідей стосовно ПДВ є цілком прогнозованим. Адже й серед науковців ведуться постійні дискусії щодо теоретичної суті цього податку. Не менше їх виникає й під час практичних семінарів, які проводяться податковою службою з працівниками сільськогосподарських підприємств. Тому цілком

зрозуміло, що від кількості проведених семінарів та їхньої якості й залежить зменшення неоднозначних тлумачень податкового законодавства працівниками сільськогосподарських підприємств та усунення неузгоджених питань, які характерні для даного податку.

Таблиця 3.5

**Розподіл відповідей респондентів на запитання:
„Який податок, що встановлений для сільгоспвиробників,
забирає найбільше робочого часу у Вас чи Ваших
колег при його вивченні?”**

Варіанти відповідей	Кількість респондентів	У % до всіх респондентів
ПДВ	87	88,8
Фіксований сільськогосподарський податок	10	10,2
Ваш варіант відповіді	1	1,0
Всього	98	100,0

Примітка: складено та розраховано автором.

Мабуть, більше всього й не вистачає податку на додану вартість прозорості, чіткості та визначеності в оподаткуванні. Адже для опанування порядком його обчислення, сплати, визначення бази оподаткування тощо необхідно витратити багато часу не лише службовим особам державних податкових інспекцій, але й працівникам сільськогосподарських підприємств.

Тому майже аналогічний відсоток респондентів (80,2 %) з числа опитаних у сільськогосподарських підприємствах вказаних районів погоджуються з тим, що найбільш трудомістким в обчисленні для них також є ПДВ, який забирає більше часу, ніж будь-який інший податок (табл. 3.6).

Однак, на нашу думку, високим є відсоток працівників сільськогосподарських підприємств (17,1 %), які витрачають найбільше робочого часу для вивчення фіксованого сільськогосподарського податку. Причому й службові особи державних податкових інспекцій у своїй роботі також приділяють багато часу для набуття практичних навичок з обчислення цього податку. Зокрема, 10,2 % з числа опитаних службових осіб державних податкових інспекцій вважає, що саме на вивчення цього податку вони приділяють найбільше робочого часу.

Таблиця 3.6

Розподіл відповідей респондентів на запитання:
„Який податок при вивченні, обчислені та сплаті,
на Вашу думку, забирає найбільше робочого часу
у Вас чи Ваших колег?”

Варіанти відповідей	Кількість респондентів	У % до всіх респондентів
ПДВ	211	80,2
Фіксований сільськогосподарський податок	45	17,1
Ваш варіант відповіді	4	1,5
Не відповіли	3	1,1
Всього	263	100,0

Примітка: складено та розраховано автором.

Беручи до уваги зазначені результати опитування не можна не звернути увагу на причини, які приводять до витрачання респондентами значної кількості робочого часу для вивчення того чи іншого податку. І хоча обидві групи респондентів мають різні можливості для їхнього засвоєння (враховуючи форми доведення та доступ до інформації, а також її вартість для одних та безкоштовне надходження для інших), приходиться констатувати, що найвагомішою причиною, яка приводить до витрачання великої кількості робочого часу, є складне податкове законодавство.

Так, із 263 опитаних працівників сільськогосподарських підприємств 71,9 % респондентів вважає, що саме складність податкових законів не дозволяє достатньою мірою зрозуміти механізм оподаткування сільгоспвиробників, який закладено у двох вище згаданих податках (табл. 3.7). Стає зрозумілим, чому для їх засвоєння необхідно витратити найбільше робочого часу.

Поряд із зазначеним та для підтвердження вищенаведеного висновку надто великою, на нашу думку, є кількість респондентів, які вбачають головну причину у відсутності достатньої інформації, що не дозволяє досконало вивчити податкове законодавство, яке регулює обчислення й сплату ПДВ і фіксованого сільськогосподарського податку. Такої точки зору дотримується 70 респондентів, що складає 26,6 % від числа опитаних працівників сільськогосподарських підприємств.

Таблиця 3.7

Розподіл відповідей респондентів на запитання:
 „Що є головною причиною великого витрачання часу
 на вивчення визначеного Вами податку?“

Варіанти відповідей	Кількість респондентів	У % до всіх респондентів
Відсутність достатньої інформації	70	26,6
Складне податкове законодавство та нормативні акти, які супроводжують цей податок	189	71,9
Ваш варіант відповіді	4	1,5
Всього	263	100,0

Примітка: складено та розраховано автором.

Певною мірою вищезазначене стосується й респондентів з числа опитаних службових осіб державних податкових інспекцій, із яких 78,6 % також посилаються на складність податкового законодавства (табл. 3.8). Проте на відміну від працівників сільськогосподарських підприємств, 7,1 % службових осіб державних податкових інспекцій, посилаючись на складність податкових законів та нормативних актів, уточнюють найбільш вагомні фактори, які, на їх думку, створюють таку ситуацію. Серед них, у першу чергу, необхідно виділити часті зміни податкового законодавства (3,1 %), а також його недосконалість (2,0 %).

З-поміж інших відповідей слід виділити ту, що стосується безпосереднього завантаження службових осіб іншою роботою (14,3 % респондентів), яка забирає в них багато сил і енергії та є причиною недосконалого вивчення податкового законодавства. У продовження цієї думки варто зазначити й те, що 2,0 % респондентів, наводячи свої варіанти відповідей, взагалі посилаються на великий обсяг роботи, який, на їхню думку, і є головною причиною неякісного засвоєння матеріалу.

Отже, враховуючи організацію роботи з вивчення податкового законодавства як у самих державних податкових інспекціях, так і серед працівників сільськогосподарських підприємств, доцільно вести мову, насамперед, про необхідність її покращення. Адже недостатнє засвоєння податкового законодавства як з одного боку, так і з іншого, не сприяє дотриманню принципу визначеності в оподаткуванні.

Зрозуміло, що за відсутності можливості достатньою мірою скористатись знаннями підготовлених фахівців зазначений принцип оподаткування стає ще більш вагомим для податкової системи України.

Таблиця 3.8

Розподіл відповідей респондентів на запитання:

“Якщо із вказаного Вами податку він найбільше забирає часу,
то що є головною причиною?”

Варіанти відповідей	Кількість респондентів	У % до всіх респондентів
Втома від іншої роботи, яка не дозволяє добре засвоїти матеріал	14	14,3
Складне податкове законодавство та нормативні акти, які супроводжують цей податок	77	78,6
Ваш варіант відповіді:	7	7,1
часті зміни	3	3,1
недосконалість законодавства	2	2,0
великий обсяг роботи	2	2,0
Всього	98	100,0

Примітка: складено та розраховано автором.

Тому, лише функціональне забезпечення принципу визначеності в оподаткуванні може сприяти запобіганню та захисту платника податку від надмірного вилучення оборотних коштів. Так при дотриманні зазначеного принципу збирач податків зможе вилучати до бюджету лише чітко встановлену величину податку. Цього можна досягти завдяки тому, що об'єкт оподаткування, ставка податку та інші елементи системи оподаткування мають бути чітко визначені.

Сприяти цьому має й податкове законодавство, яке повинне запобігати вилученню до бюджету більшої частини доходу платника податку, ніж це передбачено його положеннями. І тут справа не в праві на помилку або прорахунку платника, а у визначеності, оскільки, як зауважує А. Сміт, найменша невизначеність у справі податку зумовлює більше зло, ніж найзначніша нерівність [198, с. 11].

Із зазначеним вище важко не погодитись, особливо, якщо взяти до уваги те, що саме невизначеність стає причиною нерівності в оподаткуванні. Адже для одних платників невизначеність може сприяти звільненню чи ухиленню від сплати податків, тоді як для інших суб'єктів оподаткування ця ж невизначеність стане причиною покладення на них обов'язків зі сплати цих самих податків.

Таким чином, довільність податку в другому податковому принципі А. Сміта є явищем недопустимим. При ігноруванні зазначеним принципом ця довільність може однаково мати негативний вплив як на платника податків та збирача, так і на державу в цілому.

Звісно, що кожний законотворчий платник податків, зацікавлений у сплаті справедливої суми податку. Тому цілком очевидно, що таким платником не сприйматиметься необгрунтоване збільшення величини податку. Однак, ще більше заперечень із боку такого платника викликатиме ситуація, якщо податкове законодавство буде допускати двояке тлумачення щодо обчислення й сплати податку. Це й стане головною причиною, яка приведе до довільності в оподаткуванні, а не до точного визначення величини податку.

Очевидно, що для недопущення такої ситуації законодавчий орган країни не повинен затверджувати податкові закони, які допускають довільне їхнє тлумачення. Недотримання цієї вимоги може призвести до розорення платника податку. За таких обставин втрачається зміст не тільки другого, а й першого податкового принципу А. Сміта. У кінцевому результаті держава, яка, на перший погляд, але лише на перший погляд, у цьому процесі залишається невидимою до певного часу, не матиме можливості покривати свої видатки.

Слід зазначити, що з прийняттям Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" від 21 грудня 2000 р. № 2181-III [158], ситуація з тлумаченням податкових законів покращилась на користь платника. Тож, при виникненні непорозуміння між платником і контролюючим органом через неоднозначне трактування окремих норм законодавства, податкові органи, в межах апеляційного узгодження, приймають рішення на користь платника [188, с. 38]. Отже, в Україні на законодавчому рівні зроблено спробу сприяти дотриманню принципу визначеності навіть при двоякому тлумаченні податкового законодавства.

Безперечно, що контролюючий орган в особі податкового інспектора також не зацікавлений у невизначеності податку. Тут мається на увазі податковий інспектор із почуттям високої моралі, який однаковою мірою ставиться до потреб бюджету і самого платника податку. Це означає, що в своїй роботі він має дотримуватись основного правила: нарахування та сплата податків повинні проводитись у повному обсязі та в установленій строк. При цьому платнику податку має залишатись його законна та справедлива частка доходу.

За недотримання цього правила податковий інспектор знатиме, що він однаковою мірою відповідає перед законом за виконання своїх обов'язків. Тобто, він має однаково відповідати за неповне обчислення податку до бюджету та за надмірне оподаткування платника. Для такого інспектора не повинно існувати правила – “бюджет перш за все, а потім інтереси платника”. Зовсім навпаки, – свою роботу він має будувати від платника податку, враховуючи його можливості та інтереси. При цьому необхідно вміло поєднувати потреби бюджету з можливостями та інтересами платника податку, не завдаючи останньому незручностей і, ні в якому випадку, фінансової шкоди. Хоча дотриматись вказаного за наявності різних розмірів штрафних санкцій, передбачених вітчизняним законодавством, практично неможливо.

Зазначене особливо важливо для побудови сучасної системи оподаткування в сільському господарстві. Адже на практиці можлива така ситуація, коли, виконуючи плани з надходження коштів до бюджету будь-якою ціною, може бути втрачено об'єктивність щодо справедливої визначеності самого податку. Тут йдеться про можливе перенархування податку на користь бюджету та ущемлення інтересів сільськогосподарського товаровиробника – платника податку. У результаті це приведе до значних переplat, які на певний термін кредитуватимуть бюджет і не дозволять аграріям ефективно використовувати ці кошти для власних потреб.

При цьому самі переplати є явищем двоякого характеру. По-перше, їх слід розглядати як фактичні переplати, які проведені платниками з різних причин. В останній час це явище є дуже поширеним.

По-друге, переplати стали дуже поширеними із запровадженням податку на додану вартість. Цей вид переplати характерний тим, що платник, у якого рахується переплата, фактично не проводив сплати коштів до бюджету. Така переплата утворилась в особовому рахунку

платника податку, що ведеться в податковій службі, внаслідок задекларованого бюджетного відшкодування, притаманного для податку на додану вартість.

І в першому, і в другому випадку переплата не може вважатись позитивним явищем, а зовсім навпаки. У першому випадку вона вказує на незадовільну організацію роботи в податковому менеджменті. Адже поряд із переплатою в одних платників, у цей же час в інших рахується недоїмка до бюджету. Проте ліквідувати недоїмку через відсутність коштів у боржників не завжди вдається. Тому виконати план із мобілізації платежів набагато легше за рахунок тих, хто постійно розраховується з бюджетом. А це, як зазначено вище, і є однією з причин яка приводить до переplat. Таким чином, у наступному звітному періоді бюджет не одержить коштів від цього платника або за умови "домовленості з ним" переплата може ще більше зрости.

Дещо інший зміст має переплата, яка виникла внаслідок бюджетного відшкодування. Не вдаючись до детального аналізу причин її виникнення, слід зазначити, що для бюджету вона також не вигідна. Особливо якщо врахувати те, що при настанні визначених строків її необхідно буде повертати, враховуючи й прострочену суму за строками повернення. І це за умови, що платник, якому проведено бюджетне відшкодування, фактично не сплачував цей податок до бюджету.

З наведеного очевидно, наскільки важливим для платників податків та й самих працівників державних податкових інспекцій є другий принцип А. Сміта. Тому, підтримуючи ідею визначеності податку, академік М. Я. Дем'яненко дуже справедливо застерігає, що невизначеність або неповна визначеність податку підвищує ризик комерційної діяльності та негативно позначається на діловій активності підприємців [52, с. 37].

Звісно, що наслідком зменшення ділової активності суб'єкта господарювання стане невиконання плану з очікуваних надходжень від податків і зборів до відповідних бюджетів. Таким чином, податковий інспектор, робота якого оцінюється й за цим показником, має бути також зацікавлений у тому, щоб у податковій системі дотримувался принцип визначеності, а податкове законодавство відкидало будь-яке двояке визначення величини податку.

І зовсім навпаки, при невизначеності податку платник стає залежним від недобросовісного податкового інспектора, який може

використовувати своє становище для власних корисних цілей, оскільки, як зауважує професор В. М. Федосов, збирач податків схильний до помилок і корупції [203, с. 95].

Однак, не можна відкидати й того, що невизначеністю в оподаткуванні не скористається “кмітливий” платник податку. Невизначеність може стати привабливою для зловживання. Цілком ймовірно, що платник також може вміло використати таку ситуацію, ухилившись від сплати всієї суми податку або більшої її частини. Це, звісно, породжує додаткову проблему несплати податків. Мабуть, дана ситуація й стала частиною причин, які призвели до того, що в Україні, за даними Державної податкової адміністрації, втрати бюджету через масові ухилення від сплати податків в окремих роках сягали майже 7 млрд. грн. [139, с. 51 - 52]. Тому повністю правий М. М. Скворцов, який стосовно цього пише, що психологія платника податку є такою, за якої він вибирає такі фінансові умови своєї діяльності, щоб до мінімуму звести негативний вплив на нього регулюючої дії податку та максимізувати свій дохід [187, с. 59].

Крім того, з порушенням принципу визначеності, як зазначено вище, частково втрачається й зміст фіскальної функції оподаткування. Тому із впевненістю можна стверджувати, що останнє змусить державу зі свого боку підвищувати рівень оподаткування або запроваджувати додаткові податки. Проте за таких можливих змін в оподаткуванні не важко передбачити, що збільшення податкового навантаження стане додатковим тягарем для добросовісних платників. Адже вони й надалі продовжуватимуть сплачувати раніше введені податки з урахуванням їхнього можливого підвищення чи запровадження додаткових. Тому цілком очевидно, що такі платники змушені будуть вживати інших заходів, які є менш ризиковими з точки зору податкового законодавства. Серед них – можливе підвищення ціни на свою продукцію з метою компенсації втрат від додаткового податкового навантаження. А це, в свою чергу, матиме соціальні наслідки, від яких постраждають найбільш уразливі верстви населення. На цьому ще наголошував А. Маршал, який писав, що зміна зборів збільшує ризик для підприємців ... і суспільство платить за такий ризик більше, ніж мали би бути еквівалентні цьому ризику страхові ставки [198, с. 11].

Отже, аналізуючи найбільш прийнятний із точки зору поєднання фіскального та соціально-економічного критерію варіант принципу

визначеності, який сформульований ще А. Смітом та простежується в трьох наведених вище податкових принципах побудови податкової системи України, слід зазначити, що навіть із часом важливість цього принципу не зменшується. Тому його дотримання в сучасній податковій системі лише сприятиме позитивному впливу на всі суб'єкти податкових відносин. Причому, як показують результати проведеного аналізу, в цьому, однаковою мірою, зацікавлені як платники та контролюючі органи, так і держава й суспільство в цілому.

3.3. Суть та особливості принципу зручності при сплаті податків і причини його порушення

Однією із проблем в оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників, з якою вони змушені часто зустрічатись на практиці, є порядок сплати податків, який, до того ж, повинен бути для них і зручним. Існують переконливі докази того, що саме зручність сплати податків, поряд із їхньою визначеністю, здатна повніше враховувати інтереси платників, адекватніше впливати на їхню поведінку при розрахунках із бюджетами. Тому при запровадженні порядку сплати податків необхідно враховувати не лише потреби бюджетів, але й те, коли такі платежі можуть бути сплачені платниками без найменшого негативного впливу на них.

Безумовно, в умовах постійно зростаючих потреб бюджету, такого порядку сплати податків дотриматись надзвичайно важко. Однак слід пам'ятати й те, що від того, наскільки така вимога дотримується, певною мірою залежить виконання платниками податків своїх зобов'язань перед відповідними бюджетами в майбутньому.

З цих міркувань на особливу увагу заслуговує третій принцип А. Сміта, оскільки, на нашу думку, він найбільше відповідає інтересам сільськогосподарських товаровиробників – платників податків. Адже за допомогою цього принципу, який також був направлений проти свавілля в оподаткуванні, А. Сміт переконливо довів роль та визначив місце принципу зручності при сплаті податків. Зауважимо, що для обґрунтування третього принципу оподаткування в якості основного об'єкта дослідження класиком політичної економії було обрано саме сільське господарство. Тому, сприймаючи класичні принципи оподаткування А. Сміта без заперечень, слід лише зазначити, що окремі з них були відомі у фінансовій науці ще в епоху меркантилізму. Однак

найбільшого обґрунтування вони одержали саме в працях класика політичної економії. Останнє безпосередньо стосується й принципу зручності.

Віддаючи належне автору загальновідомих податкових принципів та враховуючи важливість поняття зручності при сплаті податків, зауважимо, що певною мірою цьому критерію відповідають і деякі принципи побудови податкової системи України, які визначені Законом України “Про внесення змін та доповнень до Закону України “Про систему оподаткування” від 18 лютого 1997 року № 77/97-ВР з наступними змінами [153]. З їхнього переліку можна сформуувати третю групу, яка, на нашу думку, з-поміж інших податкових принципів найбільше відповідає принципу зручності.

Однак, якщо в класичному принципі оподаткування А. Сміта зручність розглядається як певна умова в оподаткуванні, тобто, що потрібно зробити для його успішного функціонування, то у віднесених нами до цієї групи законодавчо встановлених принципах побудови податкової системи України дається відповідь: за рахунок чого можна забезпечити її дотримання та якої мети при цьому можна досягти.

Нагадаємо, що до вказаної групи нами включено наступні три принципи побудови податкової системи: 1) рівномірність сплати; 2) стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції; 3) стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності [153].

Із наведеної вище групи податкових принципів виділимо рівномірність сплати, за рахунок якої, на нашу думку, найбільше можливо досягти певної зручності в оподаткуванні. Причому рівномірність сплати дозволяє забезпечити й рівномірне надходження коштів до бюджету, що здійснюється рівними частками від річної суми податку відповідно до встановлених строків.

Слід зазначити, що в національній податковій системі рівномірність нарахування, а відтак і сплати, найчіткіше простежується при розрахунках із бюджетом із земельного податку, податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів та ін. Це пояснюється тим, що на початку року платниками зазначених податків визначається річна сума нарахованого платежу, яка потім рівномірно розподіляється за строками нарахування та сплати. Такий

порядок розрахунків із бюджетом слід віднести до однієї з переваг у вітчизняній податковій системі. Адже за рахунок цього стало можливим забезпечити не лише дотримання законодавчо встановленого податкового принципу в системі оподаткування України, але й досягти певної зручності для платників. Нагадаємо, що на останньому якраз і наголошував А. Сміт.

Однак, виділяючи зручність у сплаті податків як необхідну умову функціонування системи оподаткування, не можна не помітити того, наскільки цей принцип сприяє дотриманню двох наступних, що законодавчо затверджені в нашій державі. Тут йдеться про два наступних принципи цієї групи, які мають стимулюючий вплив на платників податків взагалі та сільськогосподарських товаровиробників зокрема.

Дотримуючись принципу зручності, сформульованого А. Смітом, який і передбачає встановлення зручних строків сплати податків, можна спрогнозувати, що це позитивно впливатиме на подальшу діяльність сільськогосподарського товаровиробника. Маючи можливість сплачувати податки в той час, коли для цього є достатньо коштів, та бути вільним від податкових зобов'язань у періоди, коли їх найбільше бракує, сільськогосподарський товаровиробник матиме стимули до підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності. У результаті це й дасть можливість використовувати передові досягнення науково-технічного прогресу, проводити технологічне оновлення виробництва, що сприятиме виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок сільськогосподарської продукції.

Отже, принцип зручності А. Сміта є особливо важливим для системи оподаткування в сільському господарстві. У першу чергу, це стосується сільськогосподарських товаровиробників, які мають певні особливості, притаманні цій галузі (сезонність, уповільненість обороту авансованих коштів, залежність виробництва від природних умов і біологічних процесів тощо). Неврахування або недостатнє врахування цих особливостей, як пише академік М. Я. Дем'яненко, призводить до неадекватної дії податків, ... перекручення їхніх функцій і спотвореного впливу на економічні процеси [197, с.141]. Тому платники цієї галузі якраз і зацікавлені сплачувати податки саме тоді, коли в них є для цього достатні суми коштів.

Тут, мабуть, стає цілком зрозумілим і те, що платоспроможність сільськогосподарського товаровиробника залежить не лише від

величини податку, хоча цього також ніхто не заперечує, але і від термінів (періодів) сплати. Так, сплативши податок у незручний для себе час, зокрема в період найбільшого авансування коштів у виробництво, сільськогосподарський товаровиробник не зможе вкласти кошти в його розширення та відтворення, а відтак і стримуватиме нарощування капіталу в майбутньому. І чим більша частина коштів буде вилучатись у сільгоспвиробника до бюджету в незручний для нього час, тим більше погіршуватиметься його платоспроможність. У результаті це стане причиною не лише несвоєчасних розрахунків із бюджетом як у короткостроковому, так і в довгостроковому періодах, але й приведе до зменшення виробництва сільськогосподарської продукції. А все те, що зменшує здатність обробляти землю, як писав А. Сміт, неминуче знижує найважливішу частину доходу суспільства [189, с. 509].

Цілком очевидно, що така ситуація зі сплатою податку не відповідатиме інтересам сільськогосподарського товаровиробника, який, до того ж, не має можливості перекласти таку незручність на інших осіб. Адже для того, щоб бути в змозі сплачувати податок, як зауважував А. Сміт, він (фермер – В. С.) ніколи не може бути зацікавлений у зменшенні розмірів своєї продукції, а отже, біднішому, ніж раніше, постачанні ринку. Через це податок ніколи не дасть йому можливості підняти ціну своїх продуктів так, аби відшкодувати собі цей видаток, переклавши кінцеву сплату на споживача [189, с. 525].

З позиції споживача, який сплачує податок на споживання в ціні продукції, потрібно відзначити, що на відміну від сільгоспвиробника він має можливість самостійно “встановлювати” для себе строк і спосіб сплати. Через це податки на споживання, на думку А. Сміта, є або можуть бути найзручнішими з-поміж усіх [189, с. 552].

Причому зручність сплати податку для споживача залежить від багатьох чинників, які визначатимуть його поведінку на ринку, зокрема, кількості продукції необхідної для споживання, можливості її оплатити, обізнаності з ринком тощо. Тому споживач, як писав А. Сміт, сплачує податок малими частками, залежно від того, як і коли може платити його, і кожен акт платежу цілком добровільний із його боку. За бажання він може зовсім не платити [189, с. 539].

Звісно, володіючи інформацією про насиченість ринку відповідною продукцією, споживач може її придбати й в осіб, які з різних причин звільнені від оподаткування (приватні

сільськогосподарські товаровиробники тощо), або мають можливість ухилитись від сплати податку. І тоді він взагалі може не сплачувати податок. Це повною мірою стосується домашніх господарств із малими доходами, які, на думку російського науковця Гуревича С. В., зорієнтовані на споживання товарів та послуг, що практично не належать до підакцизних, а частка ПДВ у них складає лише 10 %. Крім того, дана група населення, як пише він далі, частину своїх покупок робить на недержавних ринках, на яких у цінах товарів непрямі податки, як правило відсутні [48, с. 33]. Очевидно, що така “зручність” для споживача породжує незручність для сільськогосподарського товаровиробника – платника податку, який, за такої ситуації, не в змозі вчасно реалізувати продукцію, а відтак, і сплатити податок.

Водночас треба мати на увазі, що строки сплати податків для сільськогосподарських товаровиробників також повинні встановлюватись із урахуванням джерел сплати податків. Більше того, науковці, що досліджують еволюцію податків, стверджують, що саме з джерела оподаткування розпочалась практика та розробка податкових принципів. Можна припустити, що саме це й стало основою для розробки податкових принципів у класика політичної економії. Підтвердженням зазначеного є те, що А. Сміт вбачав джерело сплати податків у всіх категоріях доходу: земельній ренті, прибутку, заробітній платі. Тому виняткового значення він надавав порядку сплати податків із цих джерел. Хоча пізніше наступний представник класичної школи Дж. С. Міль, не відкидав і того, що кожний із цих трьох видів доходів може оподатковуватись особливим податком або може існувати єдиний податок для всіх видів доходів [109, с. 183].

Очевидно, що виходячи з порядку оподаткування прибутку чи заробітної плати, строки сплати не потребують додаткових обґрунтувань. Це особливо стосується зручності їхньої сплати. Сплата податків із цих джерел проводиться після чи під час одержання доходу платником податку. Тут мається на увазі сплата податків без авансових внесків, які тривалий час були обов’язковими для сільськогосподарських товаровиробників України при оподаткуванні прибутку підприємств. Та й саме нарахування цих податків не приводить до збільшення вартості землі – основного природного ресурсу в сільському господарстві, оскільки, як писав А. Сміт, податок на заробітну платню сільськогосподарської продукції не підвищує ціни

сирого продукту землі пропорційно податкові з тієї самої причини, з якої податок на прибуток фермера не підвищує пропорційно цієї самої ціни [189, с. 532].

Зовсім інша ситуація складається зі сплатою податку на ренту з землі. З висновку класика політичної економії стає зрозуміло, що реальне джерело сплати податку, яким виступатиме земельна рента, можливо достовірно обчислити лише по закінченню сезонного виробництва. Саме в цей час відбувається й виплата земельної ренти землевласнику. Тож, як зауважує А. Сміт, податок на земельну ренту може встановлюватись згідно з певною схемою, причому для кожного округу в основу оцінки кладуть певну ренту, і ця оцінка потім уже не змінюється. Або ж податок може встановлюватись таким чином, що він змінюється разом із кожною зміною розмірів дійсної ренти з землі й підвищується або знижується залежно від поліпшення чи погіршення її обробітку. Поземельний податок..., відповідно до певної схеми, розкладається по кожному округу і може бути рівномірним у момент його першої розкладки, але надалі він неминуче стає нерівномірним через те, що в різних частинах країни неоднаковою мірою поліпшується або погіршується обробіток землі.... Тому цей податок іде врозріз із першим з наведених вище чотирьох правил. Проте, він повністю узгоджується з іншими трьома. Його визначено цілком точно. Оскільки термін платежу податку збігається з часом сплати ренти, він такий зручний для платника, як це тільки можливо [189, с. 507].

Безперечно, що зазначене має виняткове значення для вітчизняної системи оподаткування в сільському господарстві. Розглядаючи порядок сплати податків сільськогосподарськими товаровиробниками в Україні на сучасному етапі, слід зазначити, що третій принцип А. Сміта частково дотримується в розрахунках із державою за фіксованим сільськогосподарським податком. Йдеться про строки сплати цього податку, за якими його найбільша сума щомісячно сплачується сільгоспвиробниками саме в третьому і четвертому кварталах [50, с. 74]. Тобто, це саме той період, який, на думку законодавця, є найзручнішим для сільськогосподарських підприємств, оскільки саме ним затверджено такі строки сплати, а тому вони мають можливість найкраще розраховуватись із бюджетом.

Проте, аналізуючи щомісячні строки сплати з фіксованого сільськогосподарського податку, треба зазначити, що вони не зовсім

відповідають інтересам сільгоспвиробників. З цих міркувань заслуговують уваги й результати нашого опитування, проведеного серед працівників сільськогосподарських підприємств в Золочівському районі Харківської області, Борщівському районі Тернопільської області, Щорсівському районі Чернігівської області, Снігурівському районі Миколаївської області та Звенигородському районі, Черкаській області щодо встановлення строків сплати податків для сільгоспвиробників (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

Розподіл відповідей респондентів на запитання:

“Як Ви думаєте, чи правильно для сільськогосподарських підприємств встановлювати щомісячні строки сплати податків?”

Варіанти відповідей	Кількість респондентів	У % до всіх респондентів
Так, правильно	97	36,9
Ні, не правильно	161	61,2
Ваш варіант відповіді	2	0,8
Не відповіли	3	1,1
Всього	263	100,0

Примітка: складено та розраховано автором.

Як видно з даних таблиці 3.9, 61,2 % опитаних респондентів із числа працівників сільськогосподарських підприємств, які на практиці мають відношення до їхнього оподаткування (керівники, головні бухгалтера та працівники економічних служб), не погоджуються зі встановленням щомісячних строків сплати податків для сільгоспвиробників. І тільки 36,9 % респондентів вважають, що такі строки сплати податків доцільно встановлювати для сільськогосподарських підприємств.

Безперечно, що така точка зору має право на своє існування. Особливо, якщо врахувати те, що в окремих періодах кошти на поточні рахунки господарств не надходили по декілька місяців, що й стало причиною значних недоплат до бюджету [178, с. 50]. Тому встановлення щомісячних строків сплати для сільськогосподарських підприємств, на нашу думку, не можна вважати виправданими з позиції сільськогосподарського товаровиробника – платника податку.

Треба зазначити, що 41,8 % з числа опитаних службових осіб державних податкових інспекцій, які функціонують на території зазначених районів, також не підтримують думку щодо встановлення щомісячних строків сплати податків для сільськогосподарських підприємств (табл. 3.10). Можна припустити, що ці службові особи державних податкових інспекцій, мабуть, також зрозуміли, що основна причина несвоечасних розрахунків сільськогосподарських підприємств із бюджетом полягає не в їхньому небажанні розраховуватись із державою, а у відсутності можливості виконувати свої зобов'язання саме в ці періоди. Такі результати відповідей ще більше переконують у тому, що в сільському господарстві необхідно відмовитись від щомісячних строків сплати податків.

Таблиця 3.10

Розподіл відповідей респондентів на запитання:
“Як Ви думаєте, чи правильно для сільськогосподарських підприємств встановлювати щомісячні строки сплати податків?”

Варіанти відповідей	Кількість респондентів	У % до всіх респондентів
Так, правильно	53	54,1
Ні, не правильно	41	41,8
Ваш варіант відповіді	4	4,1
Всього	98	100,0

Примітка: складено та розраховано автором.

Проте, значно більшою порівняно з відповідями працівників сільськогосподарських підприємств, є частка респондентів (54,1 %) із числа опитаних службових осіб державних податкових інспекцій, які надають перевагу саме щомісячним строкам сплати податків сільськогосподарськими підприємствами. Таку позицію можна зрозуміти. Особливо, коли вона стосується бюджету. Однак її не можна вважати далекоглядною як з точки зору сільськогосподарських товаровиробників, так і з позиції суспільства.

Так, не маючи можливості розрахуватись із державою за щомісячними строками сплати податків через відсутність коштів, сільськогосподарські підприємства вимушені сплачувати певні суми

штрафних санкцій. Очевидно, що ці штрафи стають додатковим резервом виконання дохідної частини бюджетів відповідних рівнів. Тому особи, які, в першу чергу, вболівають за виконання бюджетів будуть зацікавлені в тому, щоб щомісячні строки сплати податків й надалі залишались незмінними. Мабуть, це й є основною причиною того, що більшість службових осіб державних податкових інспекцій підтримують щомісячні строки сплати податків сільськогосподарськими підприємствами.

Однак, такий порядок виконання бюджетів, як зазначено вище, не відповідає інтересам сільськогосподарських підприємств, а стає лише додатковим податковим тягарем. Мабуть, тому, як свідчать результати проведеного анкетування, більшість працівників сільськогосподарських підприємств, а також значна кількість службових осіб державних податкових інспекцій надають перевагу іншим строкам сплати податків. Серед них доцільно виділити поквартальні строки сплати, які передбачені податковим законодавством для окремих видів податків.

Тут доречно зауважити, що поквартальні строки сплати податків протягом тривалого часу існували в сільському господарстві, включаючи період перебування України в складі колишнього СРСР. Зокрема, це стосувалось податку з доходів, що сплачувався тодішніми колгоспами [108, с. 37]. При встановленні строків сплати для цього податку, як пише Залеський М. Я., враховувались сезонні зміни грошових ресурсів у колгоспів [66, с. 110].

Зазначена вище точка зору щодо кварталних строків сплати не втрачає своєї актуальності й у працях вітчизняних та зарубіжних науковців у даний час. Ця думка є особливо поширеною серед вітчизняних науковців-сучасників, які надають перевагу щоквартальній сплаті податків сільськогосподарськими підприємствами. Зокрема, відстоюючи ідею запровадження в сільському господарстві в якості основного платежу земельного податку, вітчизняний науковець М. Й. Хорунжий зазначає, що сплачувати його доцільно поквартально [209, с. 190].

Такий підхід до строків сплати, на нашу думку певною мірою відповідає фінансовим інтересам бюджету та сільгоспвиробників. Поряд із цим для останніх порівняно зі щомісячними строками, суттєво підвищується рівень зручності сплати податку.

Ще радикальніше до строків сплати податків ставляться сучасні російські науковці. Так, підтримуючи ідею єдиного податку в сільському господарстві, величина якого має залежати від якості землі і погодних умов конкретного періоду, І. П. Півнева пропонує сплачувати його за підсумками року [138, с. 103].

Можна зробити припущення, що ця точка зору найбільше відповідає принципу зручності А. Сміта при проведенні розрахунків із бюджетом. По суті, їх пропонується проводити один раз у рік після визначення фінансових результатів за підсумками календарного року.

Дещо інші строки сплати податків для сільськогосподарських товаровиробників пропонує наступна група російських науковців. Причому, якщо зазначені вище науковці пропонували встановлювати спеціальні строки сплати для єдиного податку, то науковці цієї групи вважають, що такий порядок має розповсюджуватись на всі інші податки та обов'язкові платежі, які сплачують сільськогосподарські товаровиробники. Так, підсумовуючи результати власних досліджень, російські дослідники Кононов І. С. і Родіонова Н. С. роблять висновок, що податки та інші види обов'язкових платежів доцільно стягувати в сільському господарстві не раніше четвертого кварталу, зокрема, – 15 жовтня і 15 листопада [75, с. 8]. Саме такий порядок розрахунків сільськогосподарських товаровиробників із бюджетом, на нашу думку, найбільше влаштував би платників і державу в даний час.

Очевидно, що й така точка зору має на меті передбачити для сільгоспвиробників найзручніший період сплати податків. Із безпосередньо названих двох строків сплати стає цілком зрозуміло, що вони також наближені до періодів, коли господарства мають найбільшу можливість одержати кошти за продану ними продукцію.

Узагальнюючи вищенаведене, можна зробити висновок, що серед науковців і в даний час ще триває дискусія щодо встановлення безпосередніх строків сплати податків для сільгоспвиробників. Проте, в їхніх наукових пошуках простежується спільна думка, що строки сплати податків у сільському господарстві мають устанавлюватись із урахуванням особливостей аграрного виробництва. І в цьому основна перевага має надаватись періоду, в якому сільськогосподарському товаровиробнику найзручніше платити податки. Тому вони не повинні йому завдавати жодних інших незручностей, як писав А. Сміт про поземельний податок, окрім неминучої незручності платити податок [189, с. 507].

Останнє ще більше переконує в актуальності третього податкового принципу А. Сміта для сільгоспвиробників і в даний час, не зважаючи на те, що він був сформульований класиком політичної економії понад 230 років тому назад.

З позиції сільськогосподарських підприємств заслуговують уваги пропозиції практиків, зокрема, працівників цих господарств щодо встановлення строків сплати податків, які, на їхню думку, найбільше влаштовують аграріїв. Як видно з даних таблиці 3.11, більшість респондентів (142 із 263, або 54,0 %) із числа опитаних пропонують стягувати податки з сільськогосподарських підприємств два рази на рік (у 3-му та 4-му кварталах).

При цьому респондентами не виключається можливість і доцільність встановлення річних строків сплати податків для сільськогосподарських підприємств. Так, 46 респондентів або 17,5 % із числа опитаних керівників, головних бухгалтерів та працівників економічних служб сільськогосподарських підприємств зазначених вище п'яти районів у п'ятьох областях України погоджується з тим, що для господарств має існувати один строк сплати податків, який повинен припадати на четвертий квартал.

Таблиця 3.11

Розподіл відповідей респондентів на запитання:

„Якщо Ви не згодні з щомісячними строками сплати податків сільськогосподарськими підприємствами, то які, на Вашу думку, найбільше підходять?“

Варіанти відповідей	Кількість респондентів	У% до всіх респондентів
Два рази в рік (в 3-му і 4-му кварталах)	142	54,0
Один раз у рік (у четвертому кварталі)	46	17,5
Ваш варіант відповіді	33	12,5
Не відповіли	42	16,0
Всього	263	100,0

Примітка: складено та розраховано автором.

Проте, як видно з даних таблиці 3.11, частина респондентів (12,5 %) запропонували свої строки сплати податків для сільськогосподарських підприємств, включаючи й щомісячні, які в

даний час діють у сільському господарстві. І лише 42 респонденти, або 16,0 % із числа опитаних працівників сільськогосподарських підприємств не змогли визначитись із відповідями.

Отже, враховуючи те, що питання встановлення строків сплати податків більшою мірою відповідає інтересам сільськогосподарських підприємств, мабуть, варто було б очікувати й зацікавлених відповідей. Однак, як показують результати проведеного дослідження, більшість працівників сільськогосподарських підприємств намагаються запропонувати найбільш об'єктивні строки сплати податків, які однаковою мірою задовольняли б платників та державу.

Безперечно, що такий підхід має будуватись на двосторонній основі, враховуючи як інтереси платників, так і бюджету. Наскільки дотримується така вимога на практиці показують результати нашого опитування й серед службових осіб державних податкових інспекцій, яким було поставлено аналогічне запитання (табл. 3.12).

Таблиця 3.12

**Розподіл відповідей респондентів на запитання:
„Якщо Ви не згодні з щомісячними строками сплати податків
сільськогосподарськими підприємствами, то які,
на Вашу думку, найбільше підходять?”**

Варіанти відповідей	Кількість респондентів	У % до всіх респондентів
Два рази в рік (в 3-му і 4-му кварталах)	31	31,6
Один раз у рік (у четвертому кварталі)	9	9,2
Ваш варіант відповіді	58	59,2
Всього	98	100,0

Примітка: складено та розраховано автором.

Так, 31 із 98 респондентів або 31,6 % опитаних службових осіб державних податкових інспекцій, які виконують свої функціональні обов'язки на території зазначених районів, також вважають, що в сільському господарстві доцільно встановлювати на рік два строки сплати податків, які припадають на третій і четвертий квартали. Поряд із цим, 9,2 % респондентів підтримують думку про те, що для сільськогосподарських підприємств найбільш сприятливим є річний строк сплати податків, що припадає на четвертий квартал. Однак

більшість службових осіб податкових інспекцій (59,2 %) надають перевагу іншим строкам сплати податків, зокрема щоквартальним та щомісячним.

Таким чином, дані таблиць 3.11 і 3.12 дозволяють зробити висновок про доцільність запровадження в сільському господарстві особливих строків сплати податків, які враховували б специфіку аграрного виробництва, не створюючи при цьому будь-якої незручності, окрім однієї, яка відчувається при настанні обов'язку їх платити. З цим важко не погодитись. Особливо, якщо врахувати той стан, коли в сільському господарстві, крім того, що розрахунки за продукцію в більшості випадків надходять у другій половині року, існує ще й система неплатежів та бартеризація. За нашими підрахунками в другій половині 90-х років минулого століття в окремих сільськогосподарських підприємствах України, зокрема, в Кам'янець-Подільському районі Хмельницької області, бартерні операції сягали 80 % обсягу реалізації продукції [178, с. 50]. Зрозуміло, що це тільки ускладнювало своєчасні розрахунки з бюджетом. Щодо цього дуже слушно зауважував ще В. Петті, на думку якого, “однією із причин, що робить податки ще більш обтяжливими, є примушення в певний час платити їх грошима, а не товарами і в найбільш зручний сезон [7, с. 14].

Підводячи підсумки проведеного аналізу щодо встановлення строків сплати податків для сільськогосподарських підприємств як однієї з умов дотримання принципу зручності А. Сміта в системі оподаткування сільського господарства, слід зазначити, що в Україні вже зроблено спробу їх уніфікувати. Певні зрушення в цій важливій справі настали при прийнятті Верховною Радою України Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21 грудня 2000 р. № 2181-III [158]. З його прийняттям для платників податків передбачено єдині граничні строки для подання податкової звітності, які дорівнюють календарному місяцю, календарному кварталу та календарному року. Сплата податкових зобов'язань, зазначених у податковій декларації, проводиться протягом десяти календарних днів, наступних за останнім днем зазначеного вище відповідного граничного строку, встановленого для подання декларації.

Безперечно, що зазначені строки сплати податків дозволяють більш виваженіше підійти до врахування необхідності та дотримання

принципу зручності для платників податків. Адже до цього часу строки подання податкової звітності та сплати податків встановлювались для кожного податку окремо. Причому за датами сплати вони не завжди співпадали, що й було однією з причин порушення принципу зручності.

Отже, запровадження для сільськогосподарських підприємств двох кварталних чи одного річного строку сплати податків суттєво не вплине на зміни податкового законодавства. Його норми адаптовані до будь-яких строків сплати податків сільськогосподарськими підприємствами. Залишається лише на практиці забезпечити дотримання принципу зручності.

Очевидно, наскільки важливим, особливо для системи оподаткування сільського господарства України, є третій принцип А. Сміта. Його недотримання, як доведено вище, не може відповідати принципу зручності. Це й зрозуміло, оскільки при його порушенні починає спрацьовувати принцип незручності для платника податку. А це не стимулюватиме сільгоспвиробника до підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності, науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, а отже, і стримуватиме вихід вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції. У результаті втілення в життя трьох законодавчо встановлених та наведених вище податкових принципів, побудова податкової системи України матиме проблематичний характер.

3.4. Оптимізація витрат у податковій системі як необхідна умова її ефективності

У період побудови національної податкової системи відбуваються радикальні зміни в оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників. Очевидно, що все це робиться з метою зменшення на них податкового навантаження та одержання до бюджету мінімально можливої суми податків. Однак вирішити проблему податкового тягара можна не лише за допомогою зменшення величини податків, але й за рахунок оптимізації витрат на їхній збір. Надзвичайно багато уваги цій проблемі приділяв ще А. Сміт у відомій науковій праці “Дослідження про природу та причини добробуту нації”, обґрунтовуючи її в четвертому податковому принципі.

З часом актуальність даного питання не лише не зменшилась, а навпаки, постала ще більше. Важливість її посилюється ще й тим, що в сучасних умовах розвитку системи оподаткування в сільському господарстві доводиться констатувати фактичне зростання витрат на податковий менеджмент, а це зайвий раз свідчить, наскільки необхідним є дотримання четвертого принципу оподаткування А. Сміта. Тому наукове обґрунтування та дотримання даного принципу з урахуванням вітчизняної практики є одним із важливих завдань, вирішення якого сприятиме як зменшенню витрат на збір податків, так і вдосконаленню системи оподаткування в сільському господарстві.

Поряд із цим, потребують уточнення й деякі принципи побудови національної податкової системи, які нами віднесено до однієї групи та, як уже зазначалось вище, затверджені в нашій державі законодавчо Законом України "Про внесення змін до Закону України "Про систему оподаткування" від 18.02.1997 р. № 77/97 [153]. На нашу думку, за своїм змістом вони частково або опосередковано відповідають четвертому принципу А. Сміта. Серед них слід виділити такі як: 1) економічна обґрунтованість, що передбачає встановлення податків і зборів (обов'язкових платежів) на підставі показників розвитку національної економіки та фінансових можливостей з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його доходами; 2) компетенція, що означає встановлення і скасування податків і зборів (обов'язкових платежів), а також пільг їхнім платникам здійснюються відповідно до законодавства про оподаткування виключно Верховною Радою України, Верховною Радою Автономної Республіки Крим і сільськими, селищними, міськими радами [153].

Розглядаючи ці два принципи побудови податкової системи України, необхідно зауважити, що кожний із них доповнює один одного. Тільки один передбачає встановлення податків і зборів (обов'язкових платежів), виходячи з розвитку національної економіки та фінансових можливостей, а інший вказує на правову основу податків та визначає компетентні органи, яким надається виняткове право приймати рішення щодо регулювання податкових відносин у сфері оподаткування.

Повертаючись до четвертого податкового принципу А. Сміта, слід зазначити, що він також однаковою мірою стосується як самої ідеї запровадження того чи іншого податку, так і організації податкового

процесу, який не повинен бути обтяжливим для державної казни. З цих міркувань А. Сміт виділяє чотири положення, за яких податок може брати чи утримувати з кишень народу значно більше, ніж він приносить державній скарбниці [189, с. 506].

По-перше, збирання податку може вимагати великого числа чиновників, платня яких може поглинати більшу частину тієї суми, що її приносить податок, і вимагання яких можуть обтяжити народ додатковим податком.

По-друге, податок може ускладнювати застосування праці населення й перешкоджати йому займатись тими промислами, що можуть давати засоби до існування та роботу великій кількості людей. Зобов'язуючи людей платити, він може цим зменшувати або навіть знищувати фонди, що надали б їм можливість із більшою легкістю робити ці платежі.

По-третє, конфіскаціями та іншими покараннями, яких зазнають нещасні люди, що намагаються ухилитись від сплати податку, він може часто розоряти їх і, таким чином, знищувати ту вигоду, яку суспільство могло б одержувати від застосування їхніх капіталів. Нерозумний податок створює велику спокусу для контрабанди, а покарання за контрабанду мають посилюватись відповідно до спокуси. Закон всупереч усім звичайним принципам справедливості спершу створює спокусу, а потім карає тих, хто піддається їй, і при цьому, зазвичай, він підсилює покарання відповідно до тієї самої обставини, яка, поза сумнівом, мала би пом'якшувати його, а саме – відповідно до спокуси скоїти злочин.

По-четверте, частими відвідинами й неприємним розпитуванням збирачів податків він може завдавати людям багато зайвих хвилювань, неприємностей та утисків; і хоча неприємності насправді не є видатками, однак вони, поза сумнівом, еквівалентні видаткові, ціною якого кожна людина ладна позбутися їх [189, с. 506].

На виняткову увагу заслуговує положення щодо кількості чиновників, необхідних для стягнення податків. Відразу треба зазначити, що в даний час термін збирання податків не відповідає всім функціональним обов'язкам, які виконуються службовими особами державних податкових інспекцій. Однак це ніскільки не зменшує вагомість цього положення. Важливим тут є те, що при встановленні того чи іншого податку мають враховуватись усі функції податкового

інспектора, які необхідно виконувати для забезпечення повноти надходження коштів до бюджету. Всю цю роботу має виконувати оптимальна кількість працівників.

Зауважимо, що в Україні це питання вимагає свого вирішення. На нашу думку, питання кількості працівників податкової служби має обґрунтовуватись згідно нормативів, а не залежно від затверджених коштів у Державному бюджеті на відповідний рік. Звісно, що всі ці люди, як писав ще Ф. Кене, оплачувані нацією, не виробляють для держави своєю працею ніякого багатства, так що витрати і самі люди представляють чисту втрату для королівства [72, с. 238]. Однак, як свідчить світовий досвід та вітчизняна практика, жодна нація не може обійтись без послуг збирача податків. Особливо актуальним це питання є тоді, коли мова заходить про сучасну податкову службу, в якій, в першу чергу, перевага надавалася би державним службовцям-професіоналам з високими моральними ідеалами. Хоча питання фінансування податкової служби також мають принципове значення та повинні розглядатись, виходячи з її функцій. Про його важливість свідчить і світовий досвід. Так, у США при розрахунку коштів, які необхідно передбачити в бюджеті на фінансування податкових органів, за основу береться сума, що була витрачена в минулому році, яка збільшується залежно від того, що ще додатково треба зробити податковій службі в наступному році (збільшити кількість перевірок, аудиту тощо) [49, с. 47]. Проведені таким чином розрахунки дозволяють фінансувати податкову службу США на рівні, менше, ніж 0,5 відсотки (або 6,5 млрд. дол. з 1,3 трільйона доларів (дані за 1995 р.) [49, с. 46] від податкових доходів, що надійшли до бюджету завдяки роботі цього відомства.

Очевидно, що для виконання функцій зі збору податків у податкових органах країни має працювати чітко визначена кількість людей. Разом із тим, як стверджують фахівці ДПА України, чисельність працівників податкової служби в розрахунку на кількість населення в нашій державі є меншою, ніж у будь-якій європейській країні [212, с. 6].

Якщо погодитись з авторами зазначеного обрахунку, то цей результат, який вони намагаються довести до суспільства, є скоріше недоліком із позиції платника податку та четвертого податкового принципу А. Сміта, ніж із боку державної податкової служби. Так, використовуючи наведену ними чисельність (61 тис. чол.), неважко підрахувати, що в Україні на одного податкового працівника припадає

біля 759 осіб – потенційних та можливих платників податків. Зауважимо, що в найближчого нашого географічного сусіда Росії, при чисельності працівників Федеральної і територіальних податкових служб, у яких разом нараховується біля 167 тис. чол. [131, с. 28], за нашими підрахунками, на одного податкового працівника припадає 880 жителів цієї країни.

Порівнюючи ефективність діяльності податкової служби в інших країнах, треба відмітити, що там визначається співвідношення між чисельністю податкового апарату й кількістю платників, що ним обслуговується. Причому ця величина в західних країнах має різкий контраст на фоні інших країн і суттєво відрізняється. Так, якщо в Італії та Англії на кожного податкового чиновника припадає відповідно по 726 і 149 платників, то в окремих країнах ця пропорція становить 1 : 45 і навіть 1 : 31 [196, с. 276].

Дуже обережно ставляться до збільшення чисельності податкових чиновників у США. Так, розглядаючи у свій час доцільність запровадження ПДВ у цій країні науковці констатували, що із введенням даного податку необхідно було б суттєво збільшити витрати на податковий апарат. При цьому було підраховано, що при середній пропорції – один фіскальний службовець на 250 платників – впровадження ВАТ (ПДВ – В. С.) у США викличе потребу збільшити персонал Служби внутрішніх доходів з 20 до 80 тис. чоловік, а витрати на її утримання піднімуться з 410 млн. дол. не менше, ніж у три рази [196, с. 276-277]. Мабуть, це також стало однією з причин відмовитись від цього податку, який вимагав додаткових адміністративних витрат у США, включаючи їхнє збільшення й на податкову службу.

Отже, складність полягає не лише у чисельності працівників податкової служби, але й у тому, як розроблено сам податок, який і є причиною збільшення їхньої кількості чи додаткового навантаження на кожного чиновника. Це, певною мірою, стосується й фіксованого сільськогосподарського податку, що функціонує в системі оподаткування сільського господарства України.

Так, як уже нами доведено вище, для сільськогосподарських підприємств найкращими періодами сплати податків є третій та четвертий квартали, або один раз у рік після його закінчення. Тому при запровадженні цих строків у системі оподаткування сільського господарства податковій службі необхідно було б проводити контроль

за сплатою фіксованого сільськогосподарського податку, починаючи після закінчення зазначених граничних термінів сплати.

Проте на практиці через діючу щомісячну сплату фіксованого сільськогосподарського податку, податкова служба, проводячи податковий контроль займається тим, що вживає примусових заходів щодо стягнення коштів. Серед них слід виділити ті, які стосуються виписування податкових вимог та опису майна сільгоспвиробників з метою його подальшої реалізації, а відтак і погашення податкового боргу перед бюджетом. Але через відсутність грошових ресурсів на поточних рахунках сільгоспвиробників досягти цього вдається не завжди. Про це свідчать і результати нашого опитування, що проводилось у п'ятьох районах різних областей нашої країни серед 263 працівників сільськогосподарських підприємств та 98 службових осіб державних податкових інспекцій, що розташовані на території цих же районів.

Так, на думку працівників сільськогосподарських підприємств (із яких 111 – керівники, 99 – головні бухгалтери та 53 – працівники економічної служби цих господарств), головною причиною несвоєчасної сплати податків до бюджету сільгоспвиробниками є нестача коштів. Саме так вважають 83,7 % респондентів із числа опитаних працівників сільськогосподарських підприємств (табл. 3.13).

Таблиця 3.13

Розподіл відповідей респондентів та запитання:
„Якщо розрахунки з бюджетом проводяться невчасно,
то яка з причин є головною?“

Варіанти відповідей	Результати відповідей працівників сільськогосподарських підприємств		Результати відповідей службових осіб державних податкових інспекцій	
	Кількість респондентів	У % до всіх респондентів	Кількість респондентів	У % до всіх респондентів
Нестача коштів	220	83,7	64	65,3
Сподівання на списання боргів	5	1,9	30	30,6
Ваш варіант відповіді	0	0	4	4,1
Не відповіли	38	14,4	–	–
Всього	263	100,0	98	100,0

Примітка: складено та розраховано автором.

Зазначену точку зору поділяє й 65,3 % респондентів із 98 службових осіб державних податкових інспекцій (з яких 20 – керівники та заступники керівників структурних підрозділів і 78 – головні, старші та державні податкові інспектори). Причому серед респондентів цієї групи 30,6 % вважають, що сільгоспвиробники з бюджетом вчасно не розраховуються тому, що сподіваються на списання їм боргів. Очевидно, що така відповідь також заслуговує уваги. Особливо, якщо врахувати те, що до таких заходів держава вимушено вдавалась уже не один раз.

Узагальнюючи вищенаведене на прикладі функціонування фіксованого сільськогосподарського податку, змушені констатувати, що ігнорування третього принципу А. Сміта призводить до порушення четвертого принципу класика політичної економії. Тому цілком природно, що за рахунок такої організації стягнення податку посадові особи сільгосппідприємств значну частину свого робочого часу проводять у податкових інспекціях або змушені приймати їхніх працівників у себе. Очевидно, що ці зустрічі, крім незручностей, що спотворюють думку одних стосовно інших, призводять до розчарування в роботі, а відтак, ставлять у незручне становище платника податку. Досягти реального результату, тобто отримати повністю кошти до бюджетів, вдається все ж таки у третьому та четвертому кварталах, коли відбувається реалізація сільськогосподарської продукції та в господарства надходять кошти від цих операцій. Але за весь цей час до величини податку дораховуються штрафні санкції, які тільки ускладнюють цей процес та знищують вигоду як для самого платника, так і суспільства.

Таким реаліям властивий неоднозначний характер. З одного боку, в українському суспільстві створено думку, що сільське господарство майже не сплачує ніяких податків, крім фіксованого сільськогосподарського та деяких інших платежів. Мабуть, із цих міркувань сучасні вітчизняні науковці зазначають, що фактично в селі, на відміну від промисловості, створено офшорну зону [145, с. 233].

Однак, з іншого боку, через механізм штрафних санкцій відбувається необґрунтоване (хоча й передбачене законом) вилучення обігових коштів сільгоспвиробників через неврахування особливостей цієї галузі. Величина абсолютних сум фінансових санкцій вражаюча. В окремих регіонах нашої країни в структурі сплати фіксованого

сільськогосподарського податку штрафні санкції складають понад 30 відсотків. Мабуть, не випадково за таких умов, як зауважують вітчизняні науковці В. Вишневський та А. Веткін, природною реакцією платників є опортуністичний тип поведінки, за якого вони сприймають податки як покарання і мінімізують участь у фінансуванні суспільних потреб [38, с. 97].

Тому дуже правий А. Сміт, який, обґрунтовуючи свій четвертий податковий принцип, звертав увагу на обтяжливість податку саме через конфіскації та інші покарання, яких зазнають платники, намагаючись ухилитись від його сплати. Особливо критично він ставився до осіб, які застосовували дані заходи примусового впливу до платників податків. Так, критикуючи відкупну систему, А. Сміт зауважує, що відкупники державних доходів ніколи не вважають досить суворими закони, що карають спроби ухилитися від сплати податку. Вони безжальні щодо платників податків, які не є їхніми підданими і загальне розорення яких, коли б воно сталося наступного дня після закінчення терміну їхнього відкупу, не вельми зачепило б їхні інтереси [189, с. 556-557].

Тут доцільно зауважити, що у наш час ставлення до штрафних санкцій із боку службових осіб державних податкових інспекцій, які мають безпосереднє відношення до їхнього застосування за порушення податкового законодавства, хоча й не суттєво, але змінилось. Про це дуже добре свідчать дані таблиці 3.14.

Так, із 263 опитаних працівників сільськогосподарських підприємств 87,8% підтримують думку про те, що при виявленні податковою службою фактів приховування податків, суми яких не підпадають під кримінальну відповідальність, доцільно надавати платнику право проводити їхню доплату з нарахуванням пені без будь-яких інших штрафних санкцій. І навпаки, більшість службових осіб державних податкових інспекцій (65,3%) не погоджуються з такою позицією.

Звісно, що таку точку зору зрозуміти можна. Особливо, коли це стосується виконання планових завдань із мобілізації податків та зборів (обов'язкових платежів) до бюджету. Наскільки її можна вважати виправданою, покаже час. Хоча й серед податківців відносно великою, на нашу думку, та з урахуванням психології податкового інспектора, є частка респондентів (33,7%), які також розуміють наскільки важливим є це питання для платників.

Таблиця 3.14

Розподіл відповідей респондентів та запитання:

„Чи згодні Ви з тим, щоб при виявленні податковою службою фактів приховування податків, суми яких не підпадають під кримінальну відповідальність, платнику надавалось право провести їхню доплату з нарахуванням пені без будь-яких інших штрафних санкцій?”

Варіанти відповідей	Результати відповідей працівників сільськогосподарських підприємств		Результати відповідей службових осіб державних податкових інспекцій	
	Кількість респондентів	У % до всіх респондентів	Кількість респондентів	У % до всіх респондентів
Так	231	87,8	33	33,7
Ні	25	9,5	64	65,3
Ваш варіант	5	1,9	1	1,0
Не відповіли	3	0,8	—	—
Всього	263	100,0	98	100,0

Примітка: складено та розраховано автором.

Мабуть з цих міркувань даній групі службових осіб державних податкових інспекцій стає також цілком зрозуміло, що краще за все дати платнику можливість провести доплату податку без штрафних санкцій, ніж створювати йому додатковий податковий тягар, який до того ж також неможливо буде вчасно стягнути до бюджету. Такий підхід до стягнення податкових заборгованостей без застосування штрафних санкцій уже не один рік використовується в податкових системах розвинутих країн Заходу. Так, у Великій Британії при допущенні платником податку помилки, що привела до несплати ПДВ менше, ніж 1000 фунтів стерлінгів, ця сума автоматично переноситься на податковий період, у якому сталась така похибка. У цьому випадку до податкоплатника штрафна санкція не застосовується, але на суму недосплатеного податку нараховуються відсотки [74, с. 25].

Подібна практика застосування штрафних санкцій діє й у Німеччині. У цій країні для платників податків законодавством передбачено гранично допустиму суму, яка дає право на помилку. Зокрема, якщо відхилення платника і ревізора незначні, то перевіряючим робиться висновок про правильність визначення податкової бази (допускається відхилення $\pm 10\%$) [146, с. 72].

Отже, світовий досвід переконує в необхідності включення до податкового законодавства України норм, що передбачали би гранично допустимі суми податків, зборів (обов'язкових платежів), які захищали би податкоплатника від штрафних санкцій у випадку допущення незначних помилок в обчисленні платежів до бюджету. Зрозуміло, що такі помилки можуть допускатись як випадково, так і через об'єктивні причини, зокрема й при складності розуміння податкових законів. Особливо це можливе тоді, коли відбувається їхня зміна чи запроваджуються нові законодавчі або нормативні акти.

Проте, як свідчить вітчизняна практика в даний час у податковому законодавстві України такі ситуації не передбачаються, а отже не враховуються податковою службою при застосуванні штрафних санкцій до порушників законів. За такої ситуації платник податку стає залежним від посадових осіб державних податкових інспекцій. Тому будь-яка помилка в сплаті податків, як пишуть вітчизняні науковці М. Нагорська, О. Пелих та О. Чигирин, карається дуже жорсткими фінансовими санкціями. Презумпція невинуватості на платників податків, як правило, не розповсюджується. Санкції до платників застосовуються в обов'язковому порядку на підставі однозначного рішення податкового органу, навіть у тих випадках, коли строк дії закону визначено до терміну його затвердження (чи проголошення), при цьому однакові міри впливу здійснюються як до злісних порушників закону, так і до випадкових, тобто тих, що "попалися" вперше, тим більше у зв'язку з незнанням (нерозумінням) досить заплутаних статей податкового законодавства [115, с. 31].

Ще один аспект проблеми обтяжливості податку полягає в кількості форм податкових декларацій, їхній вартості та складності в оформленні. Так, у США підготовка нових податкових декларацій індивідуальних платників згідно з реформою 1986 р. коштувала 36 млрд. дол. [80, с. 52], а для заповнення відповідних форм американські податкоплатники витрачають від 1,5 до 16 годин. Причому, при оформленні окремого розділу, в якому відображаються доходи від фермерського господарства, платник може витратити понад 16 годин свого часу [121, с. 38-39], [106, с. 31]. Тому багато супротивників діючої податкової системи оподаткування США вважають її дуже складною і такою, що дорого обходиться платникам податків [54, с. 13].

У системі оподаткування сільського господарства України це

питання вирішується дещо по-іншому. Треба зазначити, що з початку запровадження ПДВ для сільськогосподарських підприємств постійно створювались особливі умови сплати цього податку, а це вимагало додаткового подання 3-4 форм декларацій. Причому, всі витрати з придбання форм декларацій оплачують сільськогосподарські підприємства. Це стосується й інших форм податкових розрахунків, які є ще й складними та не завжди зрозумілими для платників податків.

Для порівняння зазначимо, що в США уже давно відмовились від такої організації податкового процесу, оскільки значну частину адміністративних витрат бере на себе податкове відомство. Крім того, розробляються легкі і зрозумілі форми податкових декларацій, прості процедури їхнього заповнення, а також триває пошук альтернативних шляхів, щоб платники податків добровільно дотримувались норм податкового законодавства. Поряд із цим, у цій країні дозволяється подавати податковій службі декларації в електронному вигляді [49, с. 49].

Повертаючись до вітчизняної практики адміністрування податків, зауважимо, що найбільш незручним із точки зору сільськогосподарських товаровиробників є порядок подання до податкових інспекцій декларацій із ПДВ. Як показують результати нашого дослідження, за діючого порядку сільгоспвиробники вимушені подавати три форми декларацій з цього податку (див. табл. 3.15).

Перша форма декларації (№ 1) призначена для нарахування ПДВ із продажу молока, худоби, птиці, вовни а також молочної продукції та м'ясопродуктів, вироблених у власних переробних цехах.

Таблиця 3.15

**Податкова звітність сільськогосподарських товаровиробників
Хмельницької області з ПДВ у 2003-2005 рр.**

Форми декларацій з ПДВ	Кількість декларацій з ПДВ, поданих сільгоспвиробниками			Частка декларацій сільгоспвиробників у звітності платників ПДВ, %		
	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.
Декларація № 1	11040	11280	10512	11,5	11,7	12,2
Декларація № 2	13440	13944	12456	14,0	14,5	14,5
Декларація № 3	14856	15336	13824	15,4	15,9	16,1
За рік	39336	40560	36792	40,8	42,1	42,9

Джерело: [179, с. 270-278]

В іншу податкову декларацію (№ 2) включаються операції з продажу продукції власного виробництва, включаючи ту, що виготовлена на давальницьких умовах (крім підакцизної) із власної сільськогосподарської сировини.

До декларації (№ 3) включаються операції з продажу переробним підприємствам молока та м'яса в живій вазі, а також товарів, що придбані з метою подальшого продажу, включаючи підакцизну продукцію як власного, так і не власного виробництва.

Як видно з даних табл. 3.15, частка податкової звітності з ПДВ сільгоспвиробників має тенденцію до зростання. Так, у 2005 р. вона склала 42,9 % в загальній кількості поданих декларацій з цього податку. Цілком очевидно, що при обчисленні лише одного податку сільськогосподарські товаровиробники змушені подавати до податкової інспекції цілий пакет декларацій, включаючи й додаткові форми довідок, які передбачені для цієї звітності.

Таким чином, система оподаткування в сільському господарстві вимагає значних витрат для платників податків даної галузі. Це особливо стосується фермерських господарств, для яких ведення обліку та оформлення податкової звітності вимагає спеціальних знань.

Однак із часу утворення фермерських господарств існувала постійна неузгодженість щодо подання податкової і статистичної звітності до державних податкових інспекцій [184, с. 208-209]. Знаходячись у різних умовах, порівняно з великими сільськогосподарськими підприємствами, фермери зобов'язані були подавати таку ж кількість декларацій з ПДВ як і всі інші платники цього податку. Причому, такий обов'язок виникав навіть незалежно від наявності чи відсутності податкових зобов'язань [174, с. 44].

Безумовно, що така організація оподаткування фермерських господарств забирала багато часу фермерів та не сприяла підприємницькій діяльності. Можна лише припустити, що, мабуть, із цих міркувань, а відтак, із метою зменшення адміністративних витрат, у розвинутих країнах світу – Франції, Італії, Австралії – лише 3 % фермерів ведуть адекватний бухгалтерський облік своєї господарської діяльності [196, с. 265].

Отже, з четвертого податкового принципу А. Сміта випливає загальний висновок: чим дешевшим буде податок, тим меншу суму сплачуватиме платник податку. І навпаки, при збільшенні витрат на

збір податку та контроль за його сплатою дохід для держави буде меншим, але завданий збиток платникам матиме тенденцію до збільшення.

Під дешевим податком, на нашу думку, слід розуміти такий вид платежу, який не потребує додаткових витрат на його адміністрування. Тож, різниця між валовою сумою податку, що надійшла до бюджету, та величиною, яка безпосередньо використовується на потреби держави, за винятком витрат, спричинених цим податком, має бути мінімальною. Ця різниця якраз і складатиме витрати на збір податку. Причому, сума податку, яка безпосередньо братиме участь у фінансуванні витрат держави (за мінусом витрат на його збір), повинна бути якнайбільшою і знаходитись, на нашу думку, в межах 97-99 відсотків від валової суми податку. Решта 1-3 відсотки можуть використовуватись на витрати зі збору податку. До них слід віднести витрати на розробку, прийняття й вивчення податкових законів, на утримання податкової служби та інші необхідні витрати.

Обґрунтування даних пропозицій відображено й у результатах досліджень вітчизняних економістів, професорів В. М. Суторміної, В. М. Федосова та В. Л. Андрущенка. Стосовно цього вони пишуть, що, коли вартість податкової адміністрації для ВАТ (Value Added Tax – аббревіатура від англійської назви податку на додану вартість) може обмежуватись 1 % від суми бюджетних надходжень цього податку, привабливість ВАТ як елемента національних фіскальних систем зростає [196, с. 275].

У продовження до цього питання доцільно навести думку відомих сучасних російських науковців, які, досліджуючи проблеми оподаткування, звертають увагу на величину витрат у податковому менеджменті. Так, відмічаючи ефективність податкової системи в розвинутих країнах світу, В. А. Кашин зазначає, що за такої системи витрати на збирання податків і податковий контроль не перевищують 3-4 % від усієї суми податкових надходжень [69, с. 23].

Тут потрібно зауважити, що у вітчизняній науковій літературі ще не достатньо дослідженим є порядок визначення витрат, які зменшують корисність податку. Мабуть, це якраз і є одним із недоліків сучасної податкової системи України. Адже податок є продуктом суспільства. Створення цього податку завжди супроводжується певними витратами, які здійснюють органи законодавчої й виконавчої влади, та й самі

платники податку. З цієї точки зору всі витрати на збір податків прийнято поділяти на дві основні групи: 1) прямі – витрати з утримання податкової служби; 2) непрямі – витрати, які відносяться на рахунок платників податків. Однак, якщо з прямими витратами більш-менш зрозуміло, оскільки вони найлегше піддаються обліку, то непрямі в цьому розумінні є найскладнішими. Звісно, що вони можуть проявлятися у різних формах, починаючи з часу, необхідного для засвоєння податку, його адміністрування, ведення бухгалтерського обліку, й закінчуючи оплатою послуг бухгалтерів та юристів. Так, за підрахунками Джойла Слемроу з Мічиганського університету, непрямі витрати на податкову систему в 5 разів перевищують прямі [195, с. 372]. Причому структура цих витрат для кожного окремо взятого податку різна.

Цілком очевидно, що найбільше витрат у даний час у системі оподаткування сільського господарства припадає на ПДВ. Саме цей податок для платників в Україні є найзаплутанішим і найнезрозумілішим. Особливо це стосується сільськогосподарських товаровиробників. Зокрема, для сільськогосподарських платників запроваджуються спеціальні режими (альтернативні системи оподаткування), які, на думку їхніх авторів, мають спростити податковий механізм у сільському господарстві. Однак, на практиці спостерігається зовсім протилежне.

Слід додати і те, що із запровадженням спеціального режиму оподаткування в сільському господарстві змінюються умови та порядок обчислення податку на додану вартість, що ще більше ускладнює цей процес. Тому на початку його запровадження через суттєві зміни в податковому механізмі сільського господарства складалась ситуація, яка не дозволяла досконало оволодіти порядком обчислення ПДВ як працівниками податкової служби, так і самими сільгоспвиробниками – платниками податку.

Проте, особливо гостро ця проблема постає тоді, коли справа стосується бюджетного відшкодування податкового кредиту. З огляду на думку про те, що для здійснення бюджетного відшкодування податковій службі необхідно проводити документальні перевірки всіх платників ПДВ, які брали участь у виписуванні податкових накладних, доводиться констатувати додаткове збільшення витрат на адміністрування даного податку. Адже проведення таких перевірок

вимагає значної чисельності податкових чиновників, що, в свою чергу, призводить до постійних відвідин платників податків. На цьому якраз і наголошував А. Сміт, який на прикладі іспанської алькабали (ісп. *alcabala*, від араб. аль-кабала – стягнення; податок із торгових операцій в Іспанії (XII ст. – 1845) та її колоніях, що становив спочатку 5 %, а потім 14 % від вартості товару [21, с. 473] доводив, що стягування цього податку вимагає безлічі податкових чиновників для нагляду за перевезенням товару не тільки з однієї провінції до іншої, а й з однієї крамниці до іншої. Він (податок – В. С.) прирікає на постійні відвідини та огляди з боку збирача податків не лише торгівців деякими видами товарів, а й узагалі всіх торгівців, будь-якого фермера, будь-якого власника мануфактури, будь-якого купця та крамаря [189, с. 554].

Отже, ускладнювати податковий механізм у тому чи іншому податку необхідно з урахуванням і в межах нормативів витрат. Їх доцільно встановлювати для кожного окремого податку. На нашу думку, вони мають знаходитись у проміжку 1-3 відсотка від суми коштів, що мають надійти до бюджету із запровадженого платежу.

Очевидно, що разом із затвердженням податкового закону щодо справляння певного виду податку парламентом має враховуватись і калькуляція витрат на його збір. Співставлення витрат зі збору податку із сумою коштів, що мають надійти до бюджету від запровадженого платежу, вказуватимуть на доцільність чи недоцільність прийняття відповідного податкового закону. Безперечно, що із запровадженням калькуляції витрат зі збору податків якраз і дасть можливість оцінити ефективність четвертого принципу А. Сміта, оскільки, на його думку, у той або той із цих чотирьох різних способів податки часто роблять значно більш обтяжливими для народу, ніж корисними для правителя [189, с. 506].

Важливо також і те, щоб по закінченню бюджетного року, при затвердженні Верховною Радою України звіту про виконання Державного бюджету співставлялись фактичні витрати зі збору податків із валовою їхньою сумою, що надійшла до бюджету протягом цього періоду. Результати такого аналізу, які, до того ж, мають оприлюднюватись, дозволять виявити відхилення від планових витрат на адміністрування податків, а відтак, і вказуватимуть на ефективність податкової системи держави загалом.

РОЗДІЛ 4. ПОДАТКОВИЙ МЕХАНІЗМ У ДЕРЖАВНОМУ РЕГУЛЮВАННІ ЕКОНОМІКИ

Проблема податків та оподаткування постійно перебувала в центрі уваги вчених-економістів, що сповідували ідеї, характерні для економічних наукових шкіл свого часу. Значний внесок у розвиток податкових концепцій зробили представники теорії граничної корисності, започаткованої У. С. Джевонсом та К. Менгером, класичної теорії загальної рівноваги Л. Вальраса, теорії державного регулювання Дж. М. Кейнса, монетаристської теорії М. Фрідмена. Їхня поява стала потребою часу. Адже відповідному етапу економічного розвитку, який характеризується й певними протиріччями, має відповідати своя наукова теорія.

Очевидно, що з породженням протиріч для їхнього розв'язання завжди потрібні нові теоретичні обґрунтування. Саме такі рекомендації покликані були давати теорії, що розвивались у відповідних економічних школах. Серед них важливе місце відводилось податкам, у яких представники цих шкіл вбачали один із фінансових інструментів справедливого розподілу доходів, ефективного регулювання економіки та стримування інфляційних процесів. Власне цей інструмент використовувався для обґрунтування теоретичних концепцій майже всіма представниками економічних шкіл, що сприяло формуванню та розвитку наукової думки в оподаткуванні.

4.1. Генеза регулюючої суті податків у теорії маржиналізму

Важливу роль у розвитку наукової думки в оподаткуванні відіграла суб'єктивно-психологічна школа (або маржиналізм), що виникла наприкінці XIX – початку XX ст. Серед науковців вказаний період дістав назву маржиналістської революції. Вона полягала в одночасному та абсолютно незалежному відкритті принципу спадної граничної корисності трьома авторами, зокрема, англійським і французьким економістами У. С. Джевонсом (1835-1882) і Л. Вальрасом (1834-1910), а також австрійським ученим К. Менгером (1840-1921). Щодо цього М. Блауг писав, що ця подія є одним із найкращих прикладів “залпового” відкриття в історії економічної думки, який дійсно потребує історичного пояснення, оскільки практично неможливо повірити в те, що три особи, працюючи приблизно в один і той же час, у такій різній інтелектуальній атмосфері Манчестера, Відня і Лозанни, змогли випадково дійти до однієї й тієї ж ідеї [18, с. 275].

Проте тут потрібно зазначити, що термін “Гранична корисність” (opportunity cost) був вперше запропонований у 1883 році Фрідріхом фон Візером (1851-1926).

Хоча ще задовго до цього, а саме у 1854 році у Німеччині була опублікована книга Германа Генріха Госсена (1810-1858) “Еволюція законів людської взаємодії”, в якій автором було сформульовано принцип спадної граничної корисності (перший закон Госсена). Поряд із цим автор зумів сформулювати свій другий закон, суть якого зводилась до того, що особа максимізує свою сумарну корисність, якщо буде розподіляти наявні у неї ресурси між різними благами таким чином, щоб від останньої одиниці ресурсу, потрачено на кожне благо, досягалось однакове задоволення. Однак книга Г. Г. Госсена після її публікації не отримала належної оцінки та була не поміченою, що спонукало її автора скупити ще нереалізовані примірники та спалити їх [18, с. 363]. І лише через 25 років вона отримала визнання, завдячуючи Джевонсу, Менгеру та Вальрасу.

Залишаючи питання особливостей виникнення нової теорії одночасно в трьох місцях для дослідження історикам, зауважимо, що в цей період сформувалось три наукові школи, зокрема, австрійська, лозаннська та англійська (вона ж – кембриджська). Тож, не зважаючи

на різні інтелектуальні атмосфери та наукові традиції, ідеї граничної корисності знайшли своїх прихильників і в подальшому. Зокрема, на думку одного із засновників даної теорії Л. Вальраса, гранична корисність являє собою спадну функцію спожитої кількості, пропорційну ціні. Гранична корисність досягається тоді, коли останні кошти, що витрачаються споживачем, при наданні ним переваги тому чи іншому продукту (при даному доході), принесуть йому однакове задоволення. Це й буде точка економічної рівноваги [196, с. 11-12].

У центрі наукових досліджень Л. Вальраса постала модель загальної рівноваги, яка характеризувалась, перш за все, широтою охоплення економічних процесів. За допомогою цієї моделі передбачалось вивчення різноманітних зв'язків між різними сферами складної господарської структури. Л. Вальрас підкреслював, що в реальному житті процеси, аналогічні пошуку розв'язку системи рівнянь, забезпечуються "за допомогою механізму вільної конкуренції". Разом із цим, він був переконаний у тому, що чиста економічна теорія може доводити необхідність існування політики "laisser – faire", що розширює сферу вільної конкуренції, усвідомлюючи одночасно об'єктивні межі конкурентного регулювання [216, с. 120]. У свою чергу, конкуренція здатна сприяти виникненню мінової вартості в умовах нерівномірного розвитку ринків. Причому, як зауважує Л. Вальрас, якщо конкуренція функціонує більш-менш добре, то й мінова вартість встановлюється також більш-менш правильно [25, с. 37].

Маржиналісти в основу своєї концепції при визначенні вартості поставили суб'єктивно-психологічні фактори, зрештою, попит і пропозицію. Так, зокрема, У. С. Джевонс, у своїх працях стверджував, що вартість виникає не з витрат виробництва (як до цього доводили класики політичної політекономії), а з граничної корисності [196, с. 11].

Очевидно, що з самого початку перед представниками цієї школи основним завданням було пояснення сутності вартості та ціни і заміна таким чином теорії трудової вартості. Адже з її виникненням заперечувалась теорія, розроблена В. Петті, А. Смітом та Д. Рікардо. Тому після цього теорія трудової вартості, як впевнено стверджував Й. А. Шумпетер, була "мертва й похована", а на зміну їй прийшла теорія граничної корисності [44, с. 87]. Проте вченим не була врахована марксистська школа, яка на основі класичної ще більше розвинула теорію трудової вартості. Таким чином, маржиналістська теорія

відмежувала класичну політекономію від неокласичної та надала перевагу не витратам виробництва, а корисності, в основу якої були покладені суб'єктивно-психологічні фактори.

Однак суб'єктивна теорія запропонувала інше, значно ширше розуміння поняття вартості. До неї було включено не лише ринкові товари, але й інші блага, які мають суб'єктивну цінність для особистості, зокрема, державні послуги, такі як освіта, медицина, безпека тощо. Тож суб'єктивна теорія вартості стала теорією індивідуального ставлення споживачів до вигод і меж користування тими чи іншими благами. Сама ж вартість розглядається як відношення між благами і потребою в них із суб'єктивного сприйняття споживачами, що, в свою чергу, пояснює ставлення до створених державою благ, які фінансуються за рахунок коштів бюджету. Треба визнати, як пише вітчизняний економіст В. Л. Андрущенко, що за своєю концептуальною цінністю для науки державних фінансів суб'єктивна теорія стоїть вище трудової теорії вартості та побудованої на постулатах останньої фінансової теорії. На наш погляд, суб'єктивізм запропонував ближчу до реалій концепцію для пояснення природи фінансових явищ та вибору фінансово-економічної політики [5, с. 26].

Цілком очевидно, що така точка зору потребує уточнень. Особливо це стосується того, що науковці намагаються поставити суб'єктивну теорію вище трудової теорії вартості. Звісно, що суб'єктивні фактори мають безпосередній вплив на формування ціни товару. Це повною мірою стосується й державних фінансів. Так, при запровадженні акцизного збору на продукцію виробника його ціна значно зростає. Причому навіть у декілька разів. Тут все залежить як від потреб бюджету, так і від податкової політики, яку проводить держава. Однак в основі цієї ціни й надалі залишатиметься вартість, яку зформував виробник. Вона є первинною визначальною у формуванні ціни. Адже остання коливається навколо вартості. І навіть, якщо вона буде меншою за неї, то це явище буде тимчасовим, оскільки в іншому випадку виробнику буде невигідно виробляти продукцію. Тому основою ціни є вартість і сама вона її визначає.

Безперечно, що ця концепція знайшла відображення і в питаннях оподаткування, що вплинуло на масштаби дослідження. Так, розглядаючи проблеми нерівності в розподілі багатства та доходів, У. С. Джевонс стверджував, що така нерівність відбувається через різні

індивідуальні можливості, а тому фінансова політика ні в якому випадку не повинна використовуватись як засіб перебудови суспільства. Тому прямі податки, на його думку, повинні бути пропорційні оподатковуваним доходам, тоді як непрямими доцільно оподатковувати товари в таких розмірах, щоб податковий тягар, який припадає на більш заможніші верстви населення, не виявився надмірним [170, с. 155].

Звертає на себе увагу й те, що неокласична наука, до якої віднесено маржиналістську теорію, була більш обмеженою, ніж класична. Адже вона звела основні економічні проблеми до рівноваги в умовах ринкової конкуренції, звузивши їх при цьому до мікрорівня.

Потрібно зважувати й на те, що з часу виникнення ця теорія ґрунтувалась на точних науках, зокрема таких, як математика. Адже сама назва «маржиналізм» (франц. *marginal* – граничний) походить від поняття математичної границі. Можна припустити, що, мабуть, через це ідеї У. С. Джевонса і Л. Вальраса не були оцінені належно. Власне обґрунтування соціальних явищ за допомогою математичних рівнянь в той час ще мало сприймалися авторами наукових публікацій ХІХ століття. Більше того, з включенням до граничної корисності граничної продуктивності в 90-х роках ХІХ ст. сприяло виникненню нової економічної теорії, пов'язаної з проблемою розподілу, роблячи практично неможливим заперечення логічного протиріччя між ідеями У. С. Джевонса, К. Менгера і Л. Вальраса та А. Сміта, Д. Рікардо і Дж. Ст. Мілля. І лише після того, коли у 1891 р. А. Маршал здійснив примирення між теорією граничної корисності та класичною політичною економією, науковому світу вдалось продемонструвати, що нові ідеї можуть бути пристосовані до більш широкого контексту, що й надало їм більшої привабливості [18, с. 287].

Слід зазначити, що маржиналістські постулати, викладені в загальній економічній теорії, застосовувались у дослідженнях, пов'язаних із питаннями оподаткування в працях датського економіста А. Дж. Коена Стюарта в 1889 р. Уже в той час серед багатьох економістів домінувала думка, що з теоретичного принципу маржиналістів, згідно з яким гранична корисність доходу певної особи знижується в міру його зростання, можна вивести принцип прогресивності в оподаткуванні. Зауважимо, що особливо високо оцінювали прогресивне оподаткування марксиста, які вбачали в ньому одну із головних вимог робітничого класу в сфері фінансів [100, с. 446].

Інша група авторитетних науковців англо-американської економічної думки, зокрема, Альфред Маршалл, Артур Пігу, Генрі Сіджвік, Френсіс Еджворт не поділяли точки зору маржиналістів у тому, що спадна гранична корисність виправдовує застосування прогресивності в оподаткуванні. Адже з теоретичної точки зору, оскільки з кожною одиницею збільшення доходу зменшується його корисність, то з позиції суб'єктивно-психологічної школи це мусить полегшити тягар підвищеного оподаткування гранично найбільших частин доходу.

Необхідно зазначити, що й серед самих маржиналістів принцип прогресивності в оподаткуванні повністю не підтримувався, оскільки він суперечив інтересам капіталу. Мабуть, із цих міркувань один із продовжувачів теорії маржиналізму австрійської школи Фрідріх фон Візер (1851-1926) виступив проти принципу прогресивності в оподаткуванні. На його думку, прогресивне оподаткування повинно бути відкинута, не зважаючи на те, що для його захисту можна використати положення, висунуте теорією корисності [170, с. 174].

Ця думка пізніше простежувалась і в Коена Стюарта, який також сумнівався в доцільності застосування зазначеного принципу. На відміну від прихильників принципу прогресивності в оподаткуванні, він доводить, що, оскільки корисність доходу зменшується так само швидко, як збільшується дохід, то рівна "жертва" досягається шляхом пропорційного оподаткування. Розвиваючи цю ідею, вчений одночасно пропонує використовувати в межах маржиналістської теорії шкалу прогресивного оподаткування для обкладання особистих доходів. Для цього ним пропонується власна калькуляція податкових ставок, яка розраховується математично за допомогою нижченаведеної формули [204, с. 88]:

$$P = 100 [1 - (M/X)^{a/100}], \quad (4.1)$$

де P – відсоток вилучення (податкова ставка), a – відсоток задоволення, M – прожитковий мінімум, X – дохід.

Отже, як видно із даної формули, зі збільшенням доходу збільшується податкова ставка. Причому запропонований вираз показував прогресію при оподаткуванні особистих доходів, оскільки чим більший дохід X , тим менший дріб M/X , а відтак і більша різниця $1 - (M/X)^{a/100}$.

Критикуючи звичайну прогресію, яку пропонували ввести до нього інші економісти, Коен Стюарт передбачав запровадити на основі наведеної формули прогресивну прогресію. Так, якщо при звичайній прогресії відсотки, якими оподатковується дохід, завжди зростають, а різниця між вилученим податком за наступними відсотками рівна, то така прогресія має назву однорідної. Однак, якщо різниця збільшується зі зростанням доходу – вона одержувала назву прогресивної, а при її зменшенні – регресивної. Тому, на думку Коена Стюарта, з точки зору справедливості доцільно застосовувати останній вид прогресії, яка матиме дещо інший вигляд (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

**Прогресивні ставки оподаткування особистих доходів,
розраховані Коеном Стюартом**

Величина доходу	Податкові ставки	Відхилення від попередньої ставки
500	0,69	–
1000	1,38	0,69
1500	1,78	0,40
2000	2,06	0,28
2500	2,28	0,22
3000	2,45	0,17

Джерело: складено та розраховано автором за даними [204, с. 88].

З наведеної таблиці очевидно, що зі збільшенням доходів різниця між вилученим податком зменшується. Це дає підстави для висновку, що запропонована Коеном Стюартом калькуляція ставок оподаткування була більш зручною для осіб, які одержували великі доходи.

Зауважимо, що прихильники маржиналістських теоретичних постулатів розглядали сплату податків як індивідуальну угоду між державою і приватними особами. За такою угодою гранична корисність державних послуг повинна дорівнювати граничній корисності податків. Тобто питання оподаткування пов'язувались з проблемами державних видатків. Якщо ж гранична корисність державних послуг, якими

користується населення, починає перевищувати граничну корисність сплачених податків, то населення не схвалює подальше збільшення державних видатків [194, с. 188].

Прихильниками маржиналістської теорії, які певну увагу приділяли й податкам, вважається група науковців шведської школи. Найвідомішим її представником по праву вважається Кнут Вікселль (1851-1926). Дотримуючись маржиналістської теорії, що визнавалась багатьма науковцями того часу, вчений також головну роль відводив принципу корисності. Саме такий підхід дозволяв йому стверджувати, що якщо нові види послуг приносять користь всьому суспільству, як це має місце при будівництві доріг, гаваней та інших «накладних витрат суспільства», то вони повинні фінансуватись за рахунок податків, що стягуються з тих, хто має найбільші «можливості їх платити». Якщо ж користь дістається лише вузькій групі населення, – визначальну роль у такому випадку повинен відігравати принцип «корисності». Однак досягти такої “філософії в оподаткуванні”, яка дозволить не лише встановити справедливість, але й дасть можливість уникнути соціальних конфліктів у суспільстві, можливо, на його думку, за допомогою принципу “послуга за послугу” (*quid pro quo*) [170, с. 371].

Таким чином очевидно, що практично неможливо в односторонньому порядку розглядати доходи держави, не порівнюючи їх із витратами, або навпаки. Саме такий підхід був запропонований К. Вікселлем, у науковій праці “Новий принцип справедливого оподаткування” (1896), в якій сплату податків ним пов’язано з державними видатками. Тож, як зауважував автор, при плануванні державних видатків, необхідно одночасно враховувати й джерела їхнього покриття. Даному положенню він надавав особливого значення, оскільки вважав, що завдяки йому можна досягти згоди в суспільстві на сплату податків. Причому, на думку науковця, досягти цієї згоди набагато легше тоді, коли існує безпосередній зв’язок між запланованими видатками та очікуваними джерелами їхнього покриття [170, с. 372].

Водночас важко з цим погодитись, так як на практиці можливе ухилення від сплати податків. Разом із тим, необхідно визнати, що це один із принципів, за допомогою якого можна уникнути суперечностей при запровадженні податку, так як існує безпосередній зв’язок між плануванням видатків і прогнозованими джерелами їхнього фінансування.

Очевидно, що в наведеному твердженні простежується поєднання податкового принципу обов'язковості сплати податків із можливістю їх сплачувати. Хоча останнє більшою мірою, стосується податкового менеджменту, зокрема затвердження парламентом величини податків. Проте, дане питання не менше турбує К. Вікселля, на що він і звернув свою увагу. Особливо це стосувалось процедури прийняття законів, які, на його думку, повинні прийматись "правомочною більшістю", що дозволить певною мірою захистити тих, хто має сплачувати податки. Причому таке прийняття не може відбутись і без врахування суспільної думки.

Цілком зрозуміло, що для сприйняття платниками нового платежу або підвищеної величини уже діючого податку, має існувати прозорість у витрачанні бюджетних коштів. Характерним є й те, що винайти нові джерела покриття державних видатків, крім загальновідомих та визнаних суспільством, стає все далі важче. З цього приводу дуже слушно зауважував відомий російський економіст М. Тургенєв (1789-1871), який писав, що давно запроваджені податки, до яких народ звик, безперечно є менш шкідливими, ніж ті, що вводяться вперше. Дотримуючись цього правила, краще намагатись збільшувати старі податки, ніж запроваджувати нові [199, с. 120].

Безумовно, можна змінити форми і методи залучення податків до державної скарбниці, але запровадити нові або відмовитись від уже функціонуючих у демократичному суспільстві не завжди вдасться. Хоча такі намагання не відкидаються й у даний час. Особливо це відчувається в період проведення передвиборної компанії до вищого законодавчого органу країни. Саме в даний період окремі кандидати в народні депутати обіцяють своїм виборцям зменшити податкове навантаження або скасувати окремі податки. Однак, все залишається обіцянкою, оскільки альтернативних джерел надходження коштів до бюджету, які б замінили податки, винайти ще важче. Останнє зумовлено насамперед тим, що сьогодні в Україні та більшості економічно розвинених країн на частку податків припадає від 70 до 90 відсотків усіх бюджетних надходжень [133 с. 6]. Звичайно, держава може використовувати й інші джерела для покриття своїх витрат, але вони матимуть обмежений характер.

Тут доцільно пригадати й ставлення платників до запровадження нових податків чи зборів в інших країнах. Історія оподаткування

свідчить, що в окремих з них доходило навіть до висунення таких гасел: “Ніяких податків без народного представництва” [1, с. 59]. Проте, як свідчить практика, далі гасел ці ідеї не просунулись.

Та й у минулому багато народних рухів у Європі та США утворювались саме через незадоволення податкоплатників тим чи іншим податком. Так, запроваджений в Англії закон про гербовий збір у другій половині XVIII ст. привів до незадоволення учасників демократичних товариств у колоніях цієї країни, зокрема на території США. Це дало поштовх “синам волі” розгромити установи по збору мита і, тим самим, фактично зупинити дію зазначеного закону [170, с. 35].

Проти податкового гніту виступили у 1773 р. жителі Бостона – одного з великих міст США. Цей виступ увійшов в історію як Бостонське розпивання чаю, яке закінчилось тим, що розгніване населення викинуло в море вантаж з чаєм, який прибув до країни морським транспортом [1, с. 59].

Повчальним щодо цього стало запровадження урядом Маргарет Тетчер у 1990 році подушного муніципального податку у Великій Британії. Такі дії уряду викликали незадоволення серед населення цієї країни, що призвело до масових виступів і безпорядків. З огляду на ці події дуже правильний висновок роблять вітчизняні вчені – автори колективної монографії “Держава – Податки – Бізнес” В. М. Суторміна, В. М. Федосов та В. Л. Андрущенко, які зазначають, що фіскальні заходи без урахування суспільних настроїв малоперспективні [196, с. 55].

Беручи за основу вищенаведене, не можна не погодитись у цьому зв'язку з К. Вікселлем, який у проблемі розподілу податкового тягара вбачав політичний мотив. Очевидно, що для його зменшення та вирішення даної проблеми законодавчі органи мають максимально враховувати інтереси різних платників податків. Тобто основним критерієм у цьому питанні має стати справедливий розподіл податкового тягара, оскільки, як писав Б. Селігмен, навряд чи можна уявити собі якусь “справедливу долю в несправедливому цілому” [170, с. 372].

Теоретичні дослідження в працях К. Вікселля поєднувались з практичним аналізом та обґрунтованими рекомендаціями для податкової політики. Особливо категорично проти він ставився до регресивної системи оподаткування, що була характерною для того часу в Швеції. Будучи прихильником введення прогресивних ставок для оподаткування доходів, одержаних громадянами від особистої участі з нерухомого майна

та підприємницької діяльності, К. Віксель у той же час виступав проти податків на споживання. За його переконанням, непрямі податки не лише нормують споживання, але й використовуються власниками майна для того, щоб ухилитись від податкового тягара, який, по суті, вони й повинні самі нести. Разом із цим, він звертав увагу й на несправедливе оподаткування землі, яке також вимагало змін. Так, на його думку, зі збільшенням вартості землі землевласники одержують незаслужений дохід, а тому цей дохід повинен оподатковуватись спеціальним податком [170, с. 371]. Зауважимо, що ще раніше таку точку зору відстоювали й класики політичної економії. Щодо цього, зокрема Дж. С. Мілль писав: "Засилля землевласників у законодавчих органах не дозволило оподаткувати достатньо виправданим податком досить суттєву частину додатково одержуваної ренти, яка не була зароблена землевласниками і мала для них тимчасовий характер... Тому я не бачу причин для заперечень проти запровадження особливого податку на додаткову ренту в майбутньому, хоч з сьогоднішнього дня або будь-якої іншої дати, коли законодавці вважатимуть за потрібне проводити в життя цей принцип [109, с. 177-178].

Очевидно, що ці практичні висновки не втратили своєї актуальності й для податкової системи України. Особливо це стосується оподаткування нерухомого майна громадян. Варто лише пригадати, що з прийняттям другої редакції Закону України „Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР “Про систему оподаткування” від 2 лютого 1994 р. № 3046/1997 [152] у 1994 році в ньому було передбачено податок на нерухоме майно громадян. Однак навіть на кінець 2006 року його практично так і не введено. Безперечно, встановити, з яких причин його не прийнято, важко. Проте з точки зору власників майна можна зробити лише припущення, що таке зволікання на користь тим, хто найбільше ним володіє, а відтак, і може законно ухилитись від сплати цього податку.

Серед інших економістів того часу слід відмітити Давида Давідсона (1854-1942), що одержав визнання завдяки своїй першій книзі “Закони накопичення капіталу” (1878), яка дозволила зарахувати його до групи засновників шведської школи. Розділяючи погляди представників теорії граничної корисності, зокрема К. Менгера, Д. Давідсон, на відміну від К. Вікселя, вважав, що базою оподаткування має бути не дохід, а, навпаки, витрати [170, с. 387].

Очевидно, що такий підхід був характерним і для представників даної школи науковців. Хоча, як відомо, зазначена пропозиція у свій час була поставлена під сумнів представниками класичної політичної економії, зокрема Дж. С. Міллем. Основним аргументом, який висувався проти такого положення, є недостовірність окремих видів річних витрат. З цього приводу класик писав: “Єдиною гарантією достовірності буде все та ж правдивість самих платників, а це не дає ніяких підстав вважати, що їхні декларації про витрати будуть набагато достовірнішими, ніж про доходи” [109, с. 195].

На виняткову увагу наведена точка зору заслуговує й у даний час. Особливо, якщо врахувати те, що й сучасними науковцями виношується ідея оподаткування витрат, яка, з їхнього погляду, є найбільш справедливою.

Однак, такі незначні протиріччя, що виникли в поглядах шведських економістів, не стали перешкодою для формування однієї з найбільш авторитетних шкіл 30-х років ХХ ст., представником якої вважається й ученя К. Вікселля Ерік Ліндаль (1891-1960).

Грунтуючись на принципах маржиналістського аналізу, Е. Ліндаль продовжує розвивати теорію послуг, у якій досліджує питання їхньої вартості. З цих міркувань Е. Ліндаль писав, що ціна на колективні, тобто суспільні послуги, має значну тенденцію до граничної корисності для кожної зацікавленої групи населення [224, с. 173]. За його переконанням, ціна, що сплачується за державні послуги, має формуватись так само, як на звичайному приватному ринку, на якому відбувається обмін декількома продуктами. Платою за ці послуги в його теорії виступають податки, які повинні сплачуватись з урахуванням можливостей їх сплачувати. Причому можливість сплачувати податки досягається завдяки тому, що податкові суми враховують величину доходу платників. У свою чергу, дотримується й принцип корисності, оскільки в основу платежів покладено суб’єктивно оцінене враження, і тим самим, забезпечується вирівнювання граничних норм взаємозамінності для приватних товарів і державних послуг з урахуванням співвідношення цін між ними [170, с.397]. Це давало підстави Е. Ліндалю стверджувати, що для кожного теоретичного суспільного товару має існувати рівновага “між сумою граничних внесків його споживачів і сумою одержаних ними вигод” [93, с.47].

На той час ця теорія сприймалась, оскільки в основі платежів були

закладені суб'єктивні оцінки вартості, що дозволяло зрівнювати послуги держави і вартості товару, а саме такий підхід не підривав принципу корисності. У подальшому вплив державних послуг одержував переважно суб'єктивне тлумачення, і теорія, яка передбачала стягнення податків відповідно до економічних можливостей суб'єктів, перетворювалась у різновид теорії, що виходила з корисності послуг. Це дозволяло Е. Ліндалю сподіватись на те, як зазначав американський економіст Б. Селігмен, що за її допомогою вдасться об'єднати теорію оподаткування з теорією вартості. Причому теорія "корисності" була більш прийнятною з точки зору демократії та справедливості в оподаткуванні, оскільки вона передбачала, що ніхто не зобов'язаний оплачувати ті витрати уряду, в яких особа не зацікавлена, або які, на її думку, до них не відносяться [170, с. 398].

Безперечно, що важко погодитись із таким "наддемократичним" положенням. Адже на практиці можуть виникати ситуації, коли платника практично неможливо буде переконати в тому, що ті чи інші послуги використовуються ним, а відтак він повинен сплачувати податок. Тому дуже слушне зауваження щодо цього зробив у свій час Б. Селігмен, який писав, що за такого порядку окремі особи взагалі зможуть не сплачувати коштів для фінансування урядових послуг [170, с. 398]. Та й навіть якщо допустити, що вони і будуть сплачувати за певних обставин, то дуже важко уявити, щоб сам розподіл податкового тягаря був справедливим. А саме це, як зазначено вище, вважалось одним із головних у теорії як учня Е. Ліндаля, так і його вчителя К. Вікселля.

Не менш суперечливим є твердження Е. Ліндаля про те, що за відсутності елемента примусу податковий тягар розподіляється пропорційно розмірам доходів [170, с. 397]. Знову ж таки, як і в попередньому положенні, Е. Ліндаль надає перевагу більш демократичному та справедливому порядку стягнення податків.

Однак, мабуть, саме це й приводить його до таких нереалістичних думок, оскільки без елементів примусу практично неможливо створити умови для сплати податків пропорційно розмірам доходу. Хоча, на нашу думку, в окремому періоді таке можливо було би допустити за рахунок різкого зменшення величини податку та збільшення санкцій за його несплату. Проте й такі заходи будуть мало перспективні.

Мабуть, пізніше це зрозумів і сам Е. Ліндаль, який далі зауважує, що при більш реалістичному підході проблему розподілу податків

погрібно розглядати з врахуванням політичних факторів [170, с. 397]. Тож, аналізуючи політичні умови прийняття рішень у галузі державних фінансів, Е. Ліндаль доходить висновку, що оскільки політичні партії не володіють рівною політичною силою, то сильніші з них мають можливість захистити свої бюджетні інтереси та порушити фінансову рівновагу на свою користь. Разом з тим, партія, яка представлена більшістю депутатів у парламенті, зловживаючи необізнаністю інших партій про економічне та фінансове становище, може ввести в оману громадськість у тому, що бюджет нібито сприятливий для менших партій, а також отримати за рахунок бюджету значні прибутки. Цим самим Е. Ліндаль визнає політичну та соціальну нерівність, включаючи й розподіл податків [196, с. 16-17]. Безперечно, що така точка зору заслуговує на увагу та не втрачає своєї актуальності й у даний час.

Отже, формування наукової думки в оподаткуванні в кінці XIX та на початку XX ст., що відбувалось в умовах суб'єктивно-психологічної теорії, мало історично-об'єктивний характер. Її розвиток свідчить, що вона формувалась із точки зору західної фінансової науки, яка рекомендувала по-своєму розглядати податки та будувати податкову систему, виходячи з економічних умов, які складались у той чи інший період у розвитку економіки та суспільства. Безумовно, з урахуванням накопиченого досвіду, деякі ідеї маржиналізму, що стосувались і питань оподаткування та пройшли свій еволюційний шлях у цій школі, вже могли бути адаптованими та застосованими науковцями в наступних податкових концепціях, зокрема в державному регулюванні економічних процесів.

4.2. Податкові інструменти державного регулювання ринкової економіки у теорії Дж. Кейнса

З часом маржиналістська теорія почала піддаватись сумніву. Особливо добре це стало очевидно під час світової економічної кризи 1929-1933 рр. У цей час англійський економіст Джон Мейнард Кейнс (1883-1946) доводив, що досягти ефективності виробництва можна за допомогою державного втручання в економіку. На його думку, це "єдиний практично можливий спосіб уникнути повного зруйнування існуючих економічних форм" та є "умовою для успішного функціонування особистої ініціативи" [71, с. 455]. Основними інструментами в стабілізації ринкового господарства вчений вважав

фіскальну та грошову політику. По суті, своїм вченням, як писав американський економіст С. Харіс, Дж. Кейнс дарував демократичному капіталізму новий строк життя, чим зміцнив становище суспільства саме тоді, коли йому загрожувала смертельна небезпека [96, с. 12-13],

За своїм змістом теорія Дж. Кейнса узгоджувалась із поглядами англійських утилітаристів, представниками яких були Ієремії Бентаму та Джон Стюарт Міль, які також допускали деякі форми державного втручання. Вихідним моментом у їхньому дослідженні вважалось поняття корисності, що досягається за рахунок щастя чи задоволення певного індивіда. У свою чергу, корисність розглядається як показник добробуту, а тому, відповідно до теорії утилітаризму, є кінцевою метою всіх суспільних та приватних дій. Тож, на думку утилітаристів, ціль уряду повинна полягати в максимізації суми корисності для кожного члена суспільства [105, с. 482]. Особливо це важливо при розподілі доходів між різними верствами населення. Утилітарний принцип при перерозподілі доходів передбачає спадну граничну корисність. Тобто при збільшенні доходів індивіда приріст добробуту зменшується. Тож, відповідно до утилітарної мети максимізації корисності, очевидно, що уряд повинен забезпечувати рівень рівномірності розподілу доходів і, тим самим, підвищувати економічний добробут. Цілком зрозуміло, що провести дану ідею в життя було б неможливо без державного втручання в економіку.

Отже, з прийняттям ідеї регулювання економіки, зазнала краху доктрина лесеферизму, яка до цього вважалась найбільш тривалим гаслом в історії економічної думки. Очевидно, що із розвитком соціально-економічного прогресу вона й не могла конкурувати із реаліями тогочасного життя. Та й на початку виникнення цей напрям в економічній теорії не знаходив особливої підтримки в суспільстві серед багатьох політиків та пересічних громадян. Тому з цього часу відійшли в минуле умови повної свободи індивідів та відомий афоризм “Краще всього регулюванням займається та держава, яка менше всього займається регулюванням” [193, с. 25]. На зміну цій доктрині в країнах із ринковою економікою стало запроваджуватись державне регулювання, одним із інструментів якого стала фіскальна політика. Особливо добре вона себе зарекомендувала в період Великої депресії 30-х років ХХ ст. у США, коли було проголошено “новий курс” тодішнього президента Т. Рузвельта.

Серцевиною “нового курсу” стало збільшення витрат держави з проведення громадських робіт і державного замовлення на виробництво продукції промисловості. Для реалізації цієї програми та з метою її стимулювання державою здійснювались заходи економічного характеру. Їх суть зводилась до маніпулювання як ставками податків, так і державними витратами з метою досягнення рівноваги на ринку. Якщо в економічній системі держави починав домінувати значний сукупний попит, який міг призвести до виникнення інфляції, уряд у відповідь підвищував ставки податків на доходи підприємств та населення. Одночасно з цим зменшувалися бюджетні витрати. Зовсім протилежна ситуація спостерігалась в період депресії. За її наявності відбулось скорочення виробництва та автоматично зменшувались доходи від податків, а з іншого боку – зростали витрати на соціальні виплати з бюджету.

Треба зазначити, що кейнсіанська теорія регулювання економіки в той час одержала офіційне визнання і стала основою державної економічної та фінансової політики багатьох країн. Податкові погляди Дж. Кейнса запозичувались іншими економістами і, як писав Є. Варга, “кожний міг вибрати із цієї мішанини те, що йому до смаку” [26, с. 332]. Більш того, один із відомих американських економістів Д. Дью настільки захопився ідеєю втручання в економіку за допомогою податків, що це дозволяло йому вбачати в них скоріш за все регулятори, ніж джерела доходів [222, с. 86].

Використовуючи теоретичні розробки Дж. Кейнса, який, по суті, залишався одним із основних радників президента США, Ф. Рузвельту вдалось ціною неабияких зусиль у 1934-1937 рр. провести “податкову революцію”. Її наслідки стали відчутними за рахунок збільшення надходжень до федерального бюджету. Так, за період 1934-1938 фінансових років податки з прибутків корпоративного сектора і найбагатших людей американського суспільства збільшились майже в 4 рази – з 364 млн. до 1287 млн. дол., або з 12,3 до 19,1 % від усіх надходжень [32, с. 104].

Відстоюючи власну ідею, Дж. Кейнс пізніше доходить думки, що суть державного втручання в економіку має полягати в регулюванні відповідності між попитом і пропозицією. З цієї позиції в запропоновану ним теорію він вводить термін “ефективний попит”, що розуміється як такий рівень сукупного попиту, який веде до

встановлення рівноваги й здатний врівноважити споживання і виробництво, дохід та зайнятість. Для його існування, на думку Дж. Кейнса, необхідно, щоб зростали державні витрати, які були б забезпечені податками, що, в свою чергу, активізувало би підприємницьку діяльність та призводило до росту національного доходу. Зрозуміло, що за такого підходу в податковій теорії Дж. Кейнса перевага надається економічному зростанню та накопиченню капіталу. Тому, піддаючи сумніву класичну теорію, яка, за його переконанням, зосереджувалась на розподілі доходу, Дж. Кейнс зауважував, що вона (класична теорія – В. С.) надмірну увагу приділяла способам розподілу національного доходу і не розглядала проблеми величини доходу, вважаючи його заданою величиною, яка встановлювалась на рівні повної зайнятості [170, с. 495]. Таку точку зору з боку прихильників класичної теорії Дж. Кейнс вважав необґрунтованою.

Звичайно, якщо взяти до уваги те, що на рівень величини національного доходу в кейнсіанській моделі вплив матиме суспільний сектор, то основні рівняння ефективного попиту, виходячи із його ж теорії, матимуть дещо інший вигляд. Як відомо, стандартна кейнсіанська формула має такий вигляд:

$$Y = c(Y - T) + G + I + X - M \quad (4.2),$$

де: c – гранична схильність до споживання ($0 < c < 1$); G – державні витрати; I – приватні інвестиції; X – експорт; M – імпорт.

Поряд із цим, спочатку доцільно взяти до уваги поняття готівкового доходу (Y_d), який надходить у приватний сектор, зокрема, сім'ї, підприємству чи підприємцю після вирахування податку (T) [44, с. 267-268], тоді:

$$Y = Y_d + T \quad (4.3)$$

Очевидно, що частина готівкового доходу витратиться на особисте споживання (C), а інша буде спрямовуватись у заощадження (S), звідси:

$$Y = C + S + T \quad (4.4)$$

Якщо ж національний дохід взяти за основу і відобразити його як сукупний попит, рівень якого має дорівнювати сукупному виробництву, то він складатиметься з декількох складових, зокрема, попиту на

споживчі (С) та інвестиційні (І) товари, а також із витрат (закупок) держави (G), що матиме наступний вигляд:

$$Y = C + I + G \quad (4.5)$$

Із зазначених формул цілком зрозуміло, що заощадження і податки, з одного боку, а інвестиції й державні витрати – з іншого, виконують однакову роль з точки зору визначення збалансованого рівня національного доходу. Причому, заощадження та податки наділені властивістю зменшувати, а інвестиції і державні витрати – збільшувати сукупний попит, чим вони, відповідно, й впливають на збільшення або зменшення обсягів національного доходу та зайнятості. Проте в державних закупках слід розрізняти власне самі державні закупки, (товари, послуги тощо), та трансфертні платежі домогосподарствам, які не є частиною попиту на вироблені в країні товари і послуги. Якщо ж зростання закупок відбувається за рахунок збільшення податків, то це не може впливати на дохід, що використовується. Тож, у даній моделі [112, с. 292] показник T – це чисті податки, які необхідно розуміти як податки за мінусом трансфертних платежів. За умови, коли обсяг державних закупок буде дорівнювати величині чистих податків ($G = T$), країна матиме збалансований бюджет. І зовсім протилежні ситуації спостерігатимуться в країні за умови коли $G < T$, що стане причиною профіциту, та дефіциту бюджету при перевищенні державних закупок над чистими податками ($G > T$). Тому основна кейнсіанська умова, коли між заощадженнями й інвестиціями має бути рівність, тобто $S = I$, виходячи із наведених вище формул, може бути записана й у такому вигляді:

$$S + T = I + G, \quad (4.6)$$

або:

$$S - I = G - T \quad (4.7)$$

Із цієї формули випливає, що різниця між заощадженнями та інвестиціями в приватному секторі може дорівнювати різниці між витратами й доходами суспільного сектору економіки. Звідси стає очевидним значення державного бюджету, якому кейнсіанці відводили основну роль для врівноваження заощаджень та інвестицій. При недотриманні зазначеної рівноваги, як переконують кейнсіанці,

надлишок заощаджень може привести до зменшення національного доходу та зайнятості.

Отже, при зростанні національного доходу зростають і заощадження населення, але витрачання коштів на споживання зменшується. З цього висновку Дж. Кейнс робить ще один, який не заперечує попереднього, а навпаки, надає йому ще більшого змісту. Тож, на його думку, оскільки стимули індивідів до заощаджень залежать від очікуваного майбутнього доходу, то тим самим вони залежать не тільки від норми проценту, але й від податкової політики уряду [137, с. 555].

Безперечно, що заощадження за Дж. Кейнсом розглядаються як джерело інвестицій. Тому держава не повинна виступати стороннім спостерігачем, а проводити відповідну податкову політику, яка стимулювала би схильність до заощаджень. Підтримуючи дану точку зору, відомий економіст У. Андерсен щодо цього писав, що треба проводити таку податкову політику, яка б не так сильно скорочувала можливість заощаджень, а звідси, і схильність до інвестування [219, с. 51].

Серед інших чинників, які сприяють зростанню інвестицій, Дж. Кейнс називав і ціни. Так, апелюючи до своїх опонентів, які вбачали в їх постійному зростанні причину інфляції, він зауважував, що такий ріст потрібно вітати, оскільки це стимулюватиме інвестиції та економічну активність. На його ж думку, якщо економічна політика буде спрямована на забезпечення повної зайнятості за допомогою “збалансованих” урядових витрат, то супутнє підвищення цін не повинно викликати турбот, оскільки все це регулюється, наприклад, за допомогою низьких податків [170, с. 496].

Очевидно, що серед таких платежів, у першу чергу, необхідно розглядати непрямі податки, які включаються до ціни виробу. Однак, маніпулюючи ставками оподаткування, необхідно враховувати їхній вплив на виробників та суспільство в цілому. Адже, з одного боку зменшення податків стане причиною невиконання доходів бюджету, що приведе до недофінансування бюджетних програм. З іншого боку, надмірний податковий тягар матиме негативний вплив на платників та приведе до втрат суспільства. Тут треба враховувати те, що виробник не завжди може перекласти на споживача всю його величину, а лише певну частину. Це добре видно за допомогою рис. 4.1, на якому непрямий податок (акцизний збір) розподілився рівномірно між виробником і споживачем.

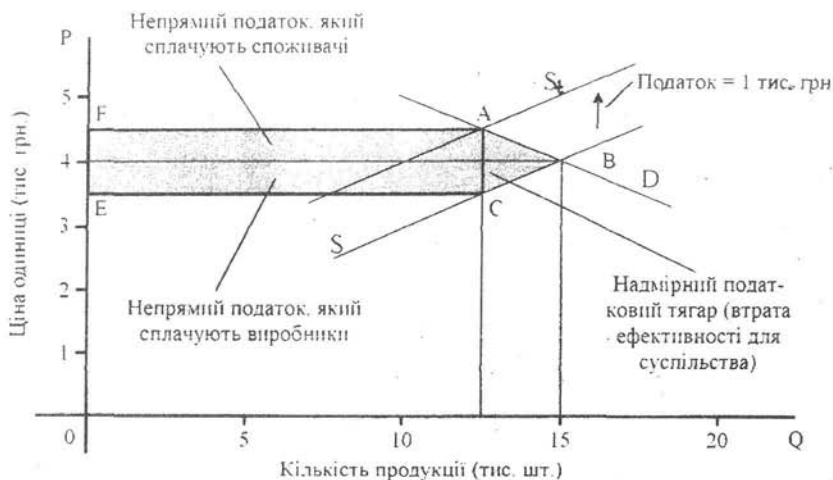


Рис. 4.1. Розподіл непрямого податку між виробником та споживачами.

Джерело: побудовано автором за даними [90, с. 209].

Як видно з рис. 4.1, до запровадження акцизного збору виробник мав можливість реалізувати 15 тисяч одиниць готової продукції за ціною 4 тис. грн. за 1 одиницю. При запровадженні парламентом непрямого податку, в нашому прикладі, в розмірі 1 тис. грн. з одиниці продукції, виробник вимушено збільшує ціну та зменшує її виробництво з 15 до 12,5 тис. одиниць. На рис. 4.1 видно, що за такої ситуації крива пропозиції St (криві St і S , – відповідно, пропозиція після та до запровадження акцизного збору) зміститься вгору і нова рівноважена ціна складе 4,5 тис. грн. за одиницю продукції.

Таким чином, з включенням до ціни готової продукції акцизного збору виробник зумів лише 0,5 тис. грн. перекласти на споживача, а на інших 0,5 тис. грн. змушений зменшити свій прибуток. Очевидно, що з реалізації готової продукції до бюджету надійде 12,5 млн. грн. (1 тис. грн. \cdot 12,5 тис. одиниць продукції), як це зображено прямокутником EFAC на рис. 4.1. Разом із зменшенням кількості реалізованої продукції для виробника зменшується й виручка. Зрозуміло, що до введення акцизного збору виробник міг реалізувати на 2,5 тис. одиниць продукції більше та одержати граничну виручку (відображена на рис. 4.1 відрізком AB), яка перевищила би граничні витрати (відображена на

рис. 4.1 відрізком СВ). Зі зменшенням виробництва продукції на 2,5 тис. одиниць у нашому прикладі втрачається ефективність для суспільства на величину трикутника ABC, який вказує на надмірний податковий тягар. Під надмірним тягарем податку, на думку відомих американських економістів Кемпбелла Р. Макконнелла і Стенлі Л. Брю, необхідно розуміти втрату для суспільства чистої виручки, оскільки споживання і виробництво оподаткованого товару зменшуються нижче їх оптимальних рівнів [90, с. 209]. Звідси стає зрозуміло, що загальна сума податків складатиметься із податкових надходжень, що перераховуються до бюджету (на рис. 4.1 ця величина відображена прямокутником EFAC), та величини трикутника ABC, який є чистою втратою для суспільства.

Отже, із введенням непрямого податку на певний товар збільшується загальне податкове навантаження та виникає надмірний податковий тягар, який перевищує податкові надходження до бюджету. Його величину можна визначити за формулою:

$$Пт = Зт - Пб, \quad (4.8)$$

де, Пт – надмірний податковий тягар;

Зт – загальний податковий тягар;

Пб – податкові надходження до бюджету.

При розгляді проблем розподілу непрямого податку з погляду теорії Дж. Кейнса, який надавав перевагу ефективному попиту, слід виходити з того, що від його еластичності також залежить величина надмірного податкового тягара. Беручи за основу зазначене, розглянемо рис. 4.2, на якому наведено розподіл непрямого податку при еластичному попиті.

Так, при введенні підвищеного акцизу в розмірі 1,5 тис. грн. на продукцію з еластичним попитом, стає очевидним, що виробник змушений ще більше зменшити свій прибуток. Зрозуміло, що зробити це йому необхідно з метою утримання ціни на рівні 4,5 тис. грн. та можливості її реалізувати у такій самій кількості (12,5 тис. шт.). За таких умов виробник вимушено поступається прибутком на користь бюджету уже не на 0,5 тис. грн., а на 1 тис. грн. Зі споживача, як і в попередньому випадку, виробник й надалі утримуватиме 0,5 тис. грн. податку та сплатить до бюджету з усієї реалізації 18750 тис. грн. (1,5 тис. грн. ? 12,5 тис. шт.), що зображено на рис. 4.2 за допомогою прямокутника EFAC.

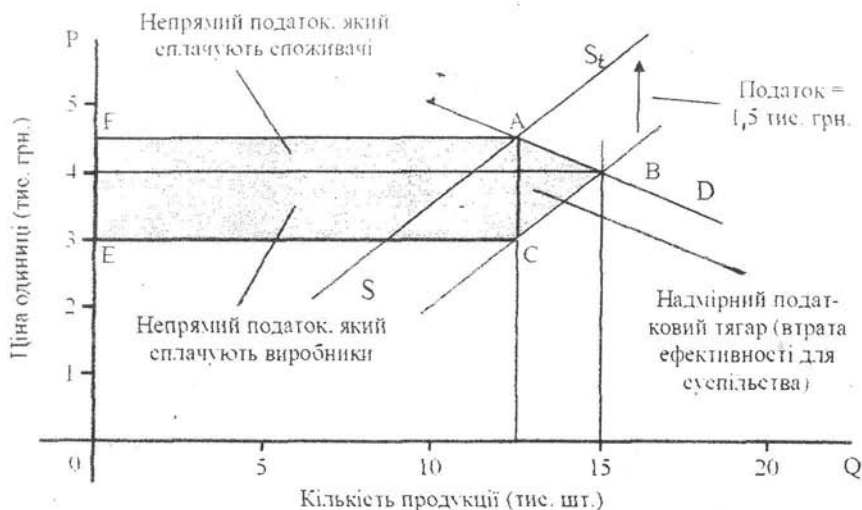


Рис. 4.2. Розподіл непрямого податку між виробником та споживачами при еластичному попиту.

Джерело: побудовано автором за даними [90, с. 209].

Отже, з наведеного можна зробити висновок, що при еластичному попиту надмірний податковий тягар має тенденцію до зростання. Це добре видно за допомогою величини трикутника ABC.

Зовсім протилежна ситуація спостерігається при нееластичному попиту, яку відображено на рис. 4.3.

Так, при незмінній величині акцизного збору на рівні 1,5 тис. грн. з одиниці продукції трикутник ABC значно зменшився, що вказує на меншу величину надмірного податкового тягара. За таких умов, як видно з рис. 4.3, незмінний за розміром залишився прямокутник EFAC. Проте ситуація з перекиданням акцизу вже змінилась, але не на користь споживача, а із вигодою для виробника. Тепер він вже має можливість більшу частину податку перекинути на споживача, в нашому прикладі 1,5 тис. грн., а іншу частину – 0,5 тис. грн. він вноситиме до бюджету за рахунок свого прибутку. Звісно, якщо допустити, що акциз уведено на товари першої необхідності, то в цьому випадку виробник може перекинути на споживача й свою частку податку, оскільки останній змушений буде їх купляти і за таких умов.

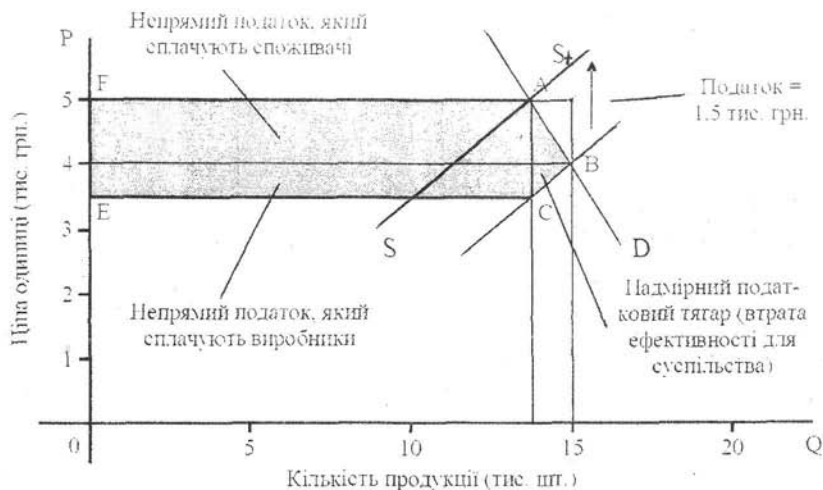


Рис. 4.3. Розподіл непрямого податку між виробником та споживачами при нееластичному попиті.

Джерело: побудовано автором за даними [90, с. 209]

Узагальнюючи наведене вище, можна стверджувати, що при збільшенні непрямого податку надходження до бюджету можуть зростати, але лише до допустимої величини. На нашу думку, ця величина залежатиме від того, яку частку податку зможе оплатити споживач в ціні товару, та наскільки виробник погодиться зменшити свій прибуток. З-поміж іншого слід враховувати й те, що зі збільшенням еластичності попиту на підакцизний товар, при незмінних інших величинах, зростає й надмірний податковий тягар. Тому при розробці оптимальної системи оподаткування та запровадженні нових податків необхідно враховувати й величину надмірного податкового тягара.

Світовій науці Дж. Кейнс відомий як прихильник прогресивних податків, за яких зі збільшенням доходу зростає й ставка оподаткування. Однак, розуміючи, що такі погляди не завжди сприймаються, оскільки вони суперечать накопиченню капіталу, необхідному для економічного зростання, Дж. Кейнс застерігає, що достатні заощадження стимулюють ріст лише в умовах повної зайнятості. Але в умовах кризи, коли рівень безробіття сягає більше 3 %, зайві заощадження разом з іншими причинами перешкоджають

економічному зростанню. З наведеного положення він робить висновок про необхідність державного втручання, яке спрямоване на вилучення зайвих заощаджень за допомогою податкової політики, оскільки їх зростання скорочує національний дохід і тим самим стримує попит і зайнятість. Тому, на думку Дж. Кейнса, для особистого податку з доходів фізичних осіб необхідна така прогресивна шкала, яка сприяла б перерозподілу доходу від осіб, які мають заощадження, до осіб, які їх інвестують [194, с. 202]. З точки зору досвіду застосування прогресивної шкали заслуговує уваги оподаткування доходів фізичних осіб в Україні, коли уряд намагався частими змінами ставок вплинути на розподіл особистих прибутків (Додаток В).

Однак навіть у даний час ставлення науковців до прогресивних ставок, що використовуються при оподаткуванні доходів громадян, неоднозначне. Звертає на себе увагу і те, що деякі вітчизняні науковці, не підтримуючи ідеї застосування прогресивної шкали ставок оподаткування доходів громадян, на протипагу їй, пропонують єдину ставку оподаткування на рівні 10 відсотків. Причому, на їхню думку, вона має застосовуватись для всіх громадян, незалежно від величини їхніх доходів [182, с. 141]. Треба зазначити, що така точка зору знайшла своє практичне застосування в податковій системі Росії, яка запровадила єдину ставку податку 13 % для оподаткування доходів громадян. За аналогічною ставкою оподаткування, починаючи з 2004 року, стали оподатковуватись й доходи громадян України, а у 2007 році очікується її збільшення до 15 % (Додаток Д).

Продовжуючи дослідження концепції “ефективного попиту”, запропонованої Дж. Кейнсом, треба зазначити, що вона дозволила розглядати податки як засіб впливу на рух макроекономічних показників. Тож, будучи прихильником зростання інвестицій, Дж. Кейнс розглядав прогресивну систему оподаткування як стимул, за допомогою якого держава могла б заохочувати інвестора вкладати свої кошти. Адже, як уже зазначалось вище, бажання заощаджувати в повною мірою залежить від величини доходу, на який, що також було доведено Дж. Кейнсом, безпосередній вплив має податкова політика. Тому заощадження, які виступають основним джерелом інвестицій, у першу чергу, є функцією доходу, а не нормою процента. Саме через це одержувачі малих доходів, як правило, й не мають значних заощаджень, а їх схильність до споживання знаходиться на низькому рівні. Зі

збільшенням доходу в таких осіб (які ще певний час більшою мірою надаватимуть перевагу споживанню), пізніше виникатиме бажання та можливість деяку його частину заощаджувати. Звідси Дж. Кейнс робить висновок, що за допомогою прогресивних податків можна вплинути на абсолютну величину розподілу доходу, а відтак – і на співвідношення між заощадженнями та споживанням [194, с. 202]. Таким чином, за допомогою прогресивного оподаткування в кейнсіанській теорії передбачається здійснювати рівновагу між заощадженнями та інвестиціями. Причому самі прогресивні податки розглядаються як один із інструментів державного регулювання в економіці.

Зазначене дозволяло Дж. Кейнсу вбачати в податках не що інше, як “вбудовані механізми гнучкості” або “вбудовані стабілізатори”. Тож, на думку вченого, між доходом і податками існує прямий зв’язок, оскільки надходження податків залежать не лише від зміни податкових ставок, але й від тих коливань, які відбуваються у величині доходів. Таким чином, чим більший рівень доходів населення, тим більша сума податків надійде до бюджетів. Однак при кризових явищах в економіці зменшуються доходи населення, а звідси – і надходження до бюджету. Тому кризові явища в економіці при зростанні безробіття необхідно регулювати за допомогою “вбудованих стабілізаторів”, сприяючи росту доходів, шляхом зменшення податків [204, с. 98-100].

Тут доцільно зауважити, що за визначенням дослідників проблем фінансової політики професорів Р. Макконнелла і С. Брю “вбудований стабілізатор” – це будь-яка міра, яка має тенденцію збільшити дефіцит державного бюджету (чи зменшити його позитивне сальдо) в період спаду і збільшити його позитивне сальдо (чи зменшити його дефіцит) в період інфляції без необхідності прийняття будь-яких спеціальних заходів з боку політиків [89, с.251].

Очевидно, що концепція “вбудованих стабілізаторів” передбачає залежність між рівнем національного доходу та величиною державного бюджету. Одним із елементів автоматичної стабілізації економіки в цій теорії вважаються податки, надходження яких до бюджету можуть збільшуватись чи зменшуватись. Зменшення ділової активності господарюючих суб’єктів призведе до зміни рівня їхніх доходів та стане причиною зниження величини податкових надходжень до бюджету. Якщо ж, за висновками уряду, причиною зменшення податкових

надходжень, наприклад, є значний податковий тягар, який зменшується на основі прийнятого ним рішення, то в наступному періоді доходи господарюючих суб'єктів уже почнуть зростати. Це дозволить суб'єктам господарювання більше ресурсів направляти у виробництво для закупівлі сировини, матеріалів тощо, що, в свою чергу, матиме позитивний вплив на розвиток всієї ринкової кон'юнктури. Причому, на думку Дж. Кейнса, кожний долар, що спрямовується на допоміжні потреби чи на організацію громадських робіт, або на будь-які інші подібні цілі, створить чотири долари національного доходу [31, с. 78].

Отже, за допомогою гнучкої податкової системи, яка регулюється урядовими органами або/та парламентом, можливо вплинути на економічні процеси в країні. Це дає підстави науковцям вбачати в податках потужні стабілізатори, що вбудовані в ринкову економіку, за допомогою яких можна досягати її автоматичної стабілізації. Поряд із цим, у кейнсіанській теорії податки і державні видатки виступають як один із чинників безпосереднього впливу на доходи економічних суб'єктів.

Слід зазначити, що розвиток кейнсіанської теорії став одним із важливих напрямів в економічній теорії, яка мала безпосередній вплив і на формування наукової думки в оподаткуванні. Відкинувши теорії державного невтручання, Дж. Кейнс довів світовій науці ефективність податкових інструментів у державному регулюванні економікою. Розроблені ним концепції запозичались багатьма західними країнами як одна з основ фінансової політики. Поряд із цим він зумів змінити акцент наукових досліджень в оподаткуванні, перенісши його з мікрорівня на макрорівень, що дозволило розглядати податки як необхідний інструмент держави у формуванні національного доходу.

Будучи прихильником практичної реалізації своїх дій, Дж. Кейнс сприяв наближенню запропонованих ним теоретичних концепцій до практики господарювання, що відображено в розробці урядових програм, які впроваджувались окремими країнами Заходу в законодавчому порядку. Так, використовуючи ідеї Дж. Кейнса, який вважав, що повна зайнятість повинна встановлюватись шляхом регулювання [170, с. 495], парламент Англії та конгрес США в 1944 та 1946 рр., відповідно, прийняли законодавчі акти з питань зайнятості населення в цих країнах.

Правильність висновків кейнсіанської теорії щодо засобів

виведення економіки зі стану депресії також знайшли своє практичне підтвердження. Це особливо добре проявилось в економіці США. Варто нагадати, що з 1933 по 1937 рр. ВВП у цій країні збільшився на 39,8 %. Причому, навіть адміністрація Кеннеді-Джонсона, використовуючи кейнсіанські теоретичні положення, за рахунок скорочення податків, зуміла у 1964 р. зменшити розрив між фактичним і потенційним ВВП та знизити безробіття з 7 до 4 % [134, с. 89]. По суті, це стало одним із останніх яскравих свідчень ефективності дії кейнсіанської теорії в економічному зростанні США в ХХ столітті.

Суттєвий вплив кейнсіанські ідеї мали на податкову політику потужних західних країн, які в 50-70-х роках стали наполегливіше використовували податкові інструменти для залучення коштів до бюджету та перерозподілу національного доходу. Особливо ці положення набули практичного застосування в законодавстві країн – членів Європейського співтовариства в 50-ті роки ХХ ст. З цього часу, крім чисто фіскальної мети, за податками в законодавчому порядку закріплюється регулююча роль у державному регулюванні економіки та зовнішньоекономічній діяльності. Серед напрямів економічного розвитку тих років, на які держави намагались вплинути за допомогою податкового механізму, слід виділити основні з них, зокрема, розвиток пріоритетних галузей промислового виробництва і науково-технічної діяльності; створення умов найбільшого сприяння приватному підприємству в цілому і великим корпораціям; подолання циклічних спадів і стимулювання зростання виробництва; регулювання зовнішньоекономічних і зовнішньоторговельних відносин, підвищення конкурентоздатності національних виробників на світовому ринку; підтримка національного сільськогосподарського товаровиробника; створення в суспільстві сприятливого соціального клімату [198, с. 115].

Не менш важливе значення для подальшого регулювання ринкової економіки мав науковий підхід Дж. Кейнса щодо прогресивного оподаткування, прихильником якого він був. Заслугує на увагу точка зору щодо врівноваження заощаджень та інвестицій за допомогою прогресивної системи оподаткування. Причому найбільш практичним наслідком такого оподаткування, на нашу думку, є той, що стосується залишку заощаджень, які, на думку Дж. Кейнса, повинні вводитись у господарський оборот.

Даний висновок має свій практичний наслідок і для України.

Однак, на відміну від кейнсіанської теорії, в Україні, як і в колишньому Радянському Союзі, його реалізація відбулась не за допомогою державного бюджету, як це передбачав Дж. Кейнс (тобто $S + T = I + G$), а через установи Державного ощадного банку СРСР. Так, сприятлива на той час кредитна та податкова політика (хоча цей термін не зовсім узгоджувався з країнами соціалістичного устрою), сприяла значному надходженню заощаджень до відділень Державного ощадного банку СРСР. Дана установа мала можливість одержувати значні обсяги кредитних ресурсів та направляти їх на кредитування господарюючих суб'єктів за мінімальну плату (1,5-5 %) або на безпроцентній основі [206, с. 242]. Безумовно, що таким джерелом інвестицій змогли скористатись, у першу чергу, підприємства з державною формою власності, яка була домінуючою на той час (біля 90 %).

Не вдаючись детально в причини, які не дозволили вкладникам колишнього Ощадного банку СРСР досі одержати свої кошти, слід лише зазначити, що за оцінками вітчизняних економістів внутрішній державний борг за неповернутими заощадженнями складає 132 млрд. грн. [134, с. 40].

Зрозуміло, що ця проблема потребує вирішення. Тут має спрацювати принцип: “Умівши брати, умій повертати”. Тож, повертаючи ці заощадження, держава зуміє повернути не лише самі кошти, але й разом із ними довіру вкладників до вітчизняних банків, як надійних внутрішніх інвесторів. Адже в країнах з ринковою економікою вже давно зрозуміли, що найбільш надійними інвесторами є саме фізичні особи, які скуповують облігації державної позики, включаючи й муніципальні. Так, у США частка викуплених фізичними особами муніципальних облігацій складає 73 % і лише близько 8 % знаходиться у портфелях банків та 11 % – у страхових компаній [81, с. 510].

Повертаючись до часів Великої депресії, доводиться констатувати зовсім протилежне, а саме, що в цей період приватні інвестиції в США були набагато меншими. Так, якщо в 1929 р. приватний сектор інвестував в економіку цієї країни 15 млрд. дол., то в 1932 р. їх абсолютна величина склала лише 886 млн. дол. [31, с. 77], що на 94 відсотки менше, ніж перед початком світової кризи.

Тож, виходячи із досвіду цієї країни, вважаємо, що повернення вкладів можна зробити поступово з використанням облігацій внутрішньої державної позики (ОВДП) та акцій приватизованих

підприємств. Зрозуміло, що такі цінні папери мають погашатись у міру формування фінансових ресурсів держави та спеціального фонду на приватизованих підприємствах. Одним із джерел повернення коштів, виходячи з податкової теорії Дж. Кейнса, але з притаманною вітчизняною особливістю, на нашу думку, є запровадження окремого обов'язкового збору з прибутку державних та приватизованих підприємств, які функціонували до 1991 року та приватизувались після зазначеної дати. Його обчислення доцільно проводити за прогресивними ставками оподаткування (прихильником яких і був Дж. Кейнс) з помірною прогресією, виходячи з величини одержуваного прибутку. Так, при мінімальній ставці оподаткування 0,5 % кожен наступну ставку оподаткування доцільно збільшувати на 0,5 процентних пункти (1,0; 1,5; 2,0; 2,5; 3,0; 3,5; 4,0; 4,5; 5,0 %), довівши її до максимальної величини, що становитиме 5 відсотків. Ця величина обґрунтовується тим, що з 2004 року ставку податку на прибуток підприємств в Україні зменшено на 5 процентних пунктів з 30 до 25 відсотків. Оптимізацію ставки оподаткування з податку на прибуток, за пропозицією та розрахунками авторів Концепції реформування податкової системи України [77], передбачається проводити й у наступних роках, довівши її величину протягом п'яти років до 10 відсотків. Таким чином, зі зменшенням ставки оподаткування вплив на підприємства, які будуть сплачувати пропонований збір, буде мінімізованим.

Необхідно передбачити й сам механізм сплати збору та повернення коштів вкладникам. У даному випадку саме це і є кінцевою метою запропонованого збору. Вважаємо, що цей збір можна накопичувати щоквартально на окремому казначейському рахунку та перераховувати державним і приватизованим підприємствам на частку емітованих державою облігацій та акцій приватизованих підприємств. Погашення таких цінних паперів доцільно передбачити не раніше, ніж через 3-5 років після одержання власниками облігацій та акцій. Це стимулюватиме підприємства як до сплати збору, так і до виплати дивідендів чи погашення самих цінних паперів. Причому виплату дивідендів доцільно встановити на рівні мінімальної процентної ставки (3 % річних) яка діяла, наприклад, при строкових вкладах у колишньому Ощадному банку СРСР.

Для реалізації запропонованих положень доцільно передбачити

й термін дії збору. На нашу думку, і знову ж таки, виходячи з кейнсіанської теорії, його доцільно встановити до періоду досягнення рівноваги між відшкодованими заощадженнями та проведеними інвестиціями ($S = I$), тобто до повного погашення боргу шляхом розміщення цінних паперів. Причому ця рівновага може бути досягнута й набагато скоріше, ніж проведено відшкодування втрат від знецінення вкладів. Аналогічно, вона може бути й порушеною на користь інвестицій, оскільки по закінченні терміну обігу цінних паперів, тобто після 3-5 років, їх власники можуть інвестувати свої кошти в зазначені підприємства, але вже як звичайні акціонери. Адже для придбання нових акцій чи облігацій акціонери вже можуть залучати не лише відшкодовані їм суми, але й нові заощадження. Тому таке досягнення рівноваги чи її порушення на користь інвестицій не може зупинити термін дії спеціального збору.

Безперечно, що дане положення матиме й своїх опонентів, які заперечуватимуть його запровадження, оскільки вважатимуть це додатковим податковим тягарем на бізнес. Інші переконуватимуть, що для цієї мети вже створено Фонд гарантування вкладів фізичних осіб. На такі застереження мають бути висунуті такі аргументи.

По-перше, в даний час важко, мабуть, заперечити, що в підприємствах, які приватизувались, немає частки кожного вкладника зазначеного банку. Та й ті підприємства, які залишились у державній власності, також мають завдячувати тим самим вкладникам, які в свій час інвестували в них кошти, знову ж таки через названий банк. На цьому й ґрунтується висновок щодо запровадження зазначеного збору з державних та приватизованих підприємств.

По-друге, означена проблема в Україні вже не один рік потребує свого вирішення. Проте суттєвих змін у її розв'язанні так і не сталось. І як показує вітчизняний досвід, інших джерел, крім бюджетних коштів, для відшкодування знецінених заощаджень ще не запропоновано. Отже, починати з чогось потрібно. Тому запропонований обов'язковий збір має сприяти вирішенню цієї проблеми та є альтернативою бюджетним коштам, які щорічно передбачаються в бюджеті на цю мету. Крім того, цей збір має й певний регулюючий вплив на господарюючих суб'єктів. Адже платники цього збору зможуть протягом 3-5 років використовувати сплачені ними кошти як додаткові інвестиційні ресурси. Причому, по закінченню цього терміну, та за згодою усіх

зацікавлених сторін, підприємства можуть проводити емісію додаткових цінних паперів, але це вже буде угода між акціонерами та підприємствами, і знову ж таки, після погашення державного боргу за вкладками. Тому, наскільки підприємства зможуть вчасно й добросовісно виконати свої зобов'язаннями перед вкладниками залежатиме й подальше надходження інвестиційних ресурсів після додаткової емісії акцій та облигацій.

По-третє, в Україні уже тривалий час ведеться полеміка щодо збиткової діяльності підприємств незалежно від форм власності та їхньої галузевої приналежності. Для усунення цього негативного явища в національній економіці органами виконавчої влади вживаються різні заходи, включаючи й чисто адміністративні методи управління (розгляд на балансових комісіях, опитування працівників податкової служби під час здачі податкової звітності з податку на прибуток тощо). Однак, не зважаючи на певні зрушення у цій важливій справі, доводиться констатувати, що економічні методи управління за таких умов ще не задіяні достатньою мірою. Можна припустити, що саме це й є однією з причин, яка стимулює підприємства до збиткової діяльності, що дає можливість ухилитись від сплати податку на прибуток. Тому вважаємо, що запропонований збір якраз і є одним із податкових інструментів, за допомогою якого можна стимулювати підприємства до прибуткової діяльності, яка даватиме право залучати додаткові фінансові ресурси як мінімум на 3-5 років та розширювати коло вітчизняних інвесторів. Адже використовувати кошти вкладників (мабуть, на першій стадії, правильніше бюджетні кошти) зможуть лише прибуткові підприємства, що також буде певною гарантією повернення вкладів.

По-четверте, відшкодування втрат вкладникам, як зазначено вище, необхідно проводити за рахунок коштів бюджету та запропонованого обов'язкового збору, які повинні мати пріоритет порівняно з іншими альтернативними джерелами відшкодування. Такими джерелами можуть бути й кошти Фонду гарантування вкладів фізичних осіб, але зарахування запропонованого збору до зазначеного фонду проводити недоцільно. Варто лише нагадати, що за результатами перевірки, яка проводилась Рахунковою палатою України, на відшкодування коштів Фондом гарантування вкладів фізичних осіб за весь час його діяльності було перераховано 45,9 млн. грн., тоді як на своє утримання протягом 1999-2004 рр. ним використано 20,5 млн. грн. [160, с. 14-15]. Тому всі витрати з відшкодування втрат від

знецінення заощаджень має взяти на себе Державний бюджет, оскільки будь-які інші установи вимагатимуть додаткових оплат, що значно зменшуватиме ефективність запропонованого обов'язкового збору з державних та приватизованих підприємств.

Безумовно, що такий захід із боку держави сприятиме не лише відновленню довіри вкладників до вітчизняних банків, але й дозволить зменшити необхідність в іноземних кредитах, а відтак, і не створюватимуться умови для зростання зовнішнього боргу та перекладання зобов'язань по його сплаті на майбутні покоління.

Отже, узагальнюючи кейнсіанські теоретичні концепції, можна зробити висновок, що з їхнім виникненням стало можливим вивести економіку найпотужнішої країни світу з економічної кризи. Безперечним стало й те, що запропонована Дж. Кейнсом ідея державного втручання в економіку в період дії постулатів лесеферизму не безпідставно сприйнялась у наукових колах як "кейнсіанська революція". По суті, вона супроводжувалась і практичними результатами, які також підтверджували її революційне походження, оскільки виведення країни зі стану Великої депресії й стало результатом "революційних зрушень в економіці". Особливої уваги у цьому зв'язку заслуговують і податкові інструменти в державному регулюванні ринкової економіки, які ґрунтувались на кейнсіанській теорії. Із наведеного вище очевидно, що окремі з них можуть успішно використовуватись в Україні й у даний час, оскільки суто економічне невтручання, яке спостерігалось у нашій державі в період 90-х років ХХ ст., уже повинно належати історії.

4.3. Неокласичний напрям у економічній теорії та його вплив на наукову думку в оподаткуванні

Із посиленням у 70-х роках ХХ ст. внутрішньої нестійкості економік країн із ринковою економікою, що сповідували кейнсіанські положення, приводить до уповільнюються темпи економічного зростання, збільшується бюджетний дефіцит, державний борг, а відтак і поширюється інфляція. З провідних позицій у державному регулюванні економіки починають усуватись кейнсіанські податкові інструменти, а на зміну їм приходять монетарні чинники. Зауважимо, що кейнсіанські ідеї про використання податків для регулювання економік країн Заходу одержали особливо велике розповсюдження

після другої світової війни. Однак, їх реалізація в кожній окремій країні супроводжувалась своїми особливостями. Зокрема, для податкової політики у США одним із важливих завдань у післявоєнні роки було розв'язання проблеми протиріч між зростаючими обсягами виробництва та платоспроможним попитом населення. На відміну від цієї країни, у Західній Німеччині, Франції та Італії в ці ж роки, навпаки, виникала потреба сприяння розвитку промислового виробництва за допомогою податків, а не його стримування.

Зрозуміло, що за такого стану, який сформувався на той час у зазначених країнах, та з метою підтримання високої кон'юнктури-ринку, податкові теорії повинні були сприяти розв'язанню означених проблем. Тому їх вектор, зокрема в Західній Німеччині, Франції й Італії мав бути спрямований, в основному, на зменшення податків із підприємців, що знаходило своє відображення в податкових системах цих країн. Зовсім іншого підходу вимагала економічна ситуація в США. Тож, відповідно до неї з метою збалансування попиту та пропозиції мала функціонувати податкова система країни, що в кінцевому результаті повинно було призвести до стабілізації економіки. Звісно, що для реалізації даного напрямку на рівні державного управління необхідно було проводити гнучку податкову політику.

Можна припустити, що, мабуть, із зазначених причин вищенаведене маніпулювання податковою політикою давало підстави окремим економістам часів колишнього СРСР вбачати в таких підходах до питань оподаткування пристосовницький характер податкових теорій до існуючих економічних умов у цих країнах [84, с. 35]. Особливо добре така їх спрямованість спостерігалась у Західній Німеччині в першій та другій половині 50-х років ХХ ст. До середини 50-х років економіка даної країни знаходилась на підйомі, західнонімецькі податкові теорії обґрунтовували необхідність зниження податків з підприємців з метою збільшення капіталовкладень і підтримання високої кон'юнктури ринку.

Дещо протилежне в цій же країні спостерігалось з другої половини 50-х років. Тобто зі зміною темпів економічного зростання суттєво змінюється й характер підходів до питань оподаткування. З цього часу фінансові теоретики Західної Німеччини вимагають від уряду країни проведення активної податкової політики з метою її ефективного впливу на розвиток економіки та стабілізації економічних процесів.

Дуже виважено науковці вимагали ставитись до фіскальної політики. Так, аналізуючи вплив кредитно-грошової й фіскальної політики на економічне середовище, Поль Самуельсон зауважував, що за їх допомогою система змішаного підприємництва може позбутися ексцесів буму і різкого спаду та дозволить отримати здорове прогресивне зростання. Для цього, на його думку, доцільно запровадити гнучку антициклічну фіскальну політику, під якою він розумів процес встановлення державного оподаткування і державних видатків з такого розрахунку, щоб вони: 1) допомагали усувати коливання економічного циклу, і 2) вели до підтримання в економіці, що розвивається, високої зайнятості вільної від надмірної інфляції чи дефляції [84, с. 33].

Однак, не зважаючи на те, що фіскальна політика ставала одним із впливових інструментів у регулюванні економічних процесів у країнах із ринковою економікою, ставлення західних економістів до неї, зокрема, навіть серед самих кейнсіанців, було неоднозначне. Так, порівнюючи фіскальну політику з атомною бомбою, П. Самуельсон писав, що вона (фіскальна політика – В. С.) є занадто потужною зброєю, щоб дозволити окремим особам та урядам загравати з нею, тому було би краще, щоб фіскальна політика взагалі не застосовувалась [215, с. 381].

Із наведеного очевидно, що фіскальна політика не в усіх випадках сприймалась і серед кейнсіанців. Проте спільним у їхніх підходах було те, що в ній вони вбачали впливовий засіб, за допомогою якого можна змінити ситуацію в економіці.

Особлива увага в даному питанні відводилась елементам “автоматичної стабілізації”. Науковці, які були прихильниками даного напрямку, вважали, що за їхньою допомогою можна у визначений час вплинути на економіку країни автоматично без державного втручання. Прихильником цієї точки зору вважався й один із найвідоміших американських економістів ХХ ст. Елвін Хансен (1887-1975), якого нерідко, як пише сучасний російський економіст, професор В. Є. Маневич, називали ще й “американським Кейнсом” [207, с. 7]. До таких важелів вчений відносив і “вбудовані стабілізатори гнучкості” (build-in flexibility). Серед основних інструментів, за допомогою яких їх можна привести в дію, він називає податки, виплату допомоги по безробіттю та соціальному страхуванню, державні видатки, норму відсотка і т. п., а також “автоматично діючі компенсаційні контрзаходи”. Ця система, на думку Е. Хансена, може спрацьовувати без законодавчих

заходів, автоматично реагуючи на зміни економічного положення, зменшуючи амплітуду циклічних коливань, пом'якшуючи рецесію, і, певним чином, гальмуючи бум [84, с. 39].

Варто зазначити, що в США у післявоєнні роки частка трансфертних платежів, що виплачувались із федерального бюджету у вигляді допомоги з безробіття та соціального страхування, державних пенсій тощо, складала 60 % усіх бюджетних витрат і 15 % ВВП. Причому, якщо загальну чисельність зайнятих в американській економіці розділити на кількість людей, які користувались державними соціальними програмами і таким чином збільшували свій дохід за рахунок бюджетних коштів, то за 40 післявоєнних років це співвідношення зменшилось із 16:1 до 3:1 [92, с.20], що свідчить про зростання ролі цих платежів, а відтак – і “вбудованих стабілізаторів”.

Аналогічні думки про “автоматичну стабілізацію економіки” висловлював й інший американський економіст Поль Самуельсон, – якого науковці відносять до однієї з найпомітніших постатей неокласичного синтезу [134, с. 86]. Відстоюючи зазначену ідею, він резюмував, що незалежно від того, чи знаходиться президент всі дні і ночі в Білому домі, чи ні, фіскальна система сама допомагає підтримувати стабільність в економіці. Її суть зводиться до того, що зі зменшенням доходів, навіть без законодавчих змін ставок оподаткування, зменшуватимуться й податкові надходження. І, навпаки, величина останніх стане збільшуватись при зростанні доходів. Отже, без будь-яких дискреційних актів, сума коштів від податків зміниться автоматично зі зміною бази оподаткування. Це зменшить величину мультиплікатора і певною мірою сприятиме подоланню кожного можливого порушення стабільності. Тож, такій податковій системі, на думку прихильників цієї теорії, нібито до певної міри властива “автоматична гнучкість”. Тому цей механізм здатний підвищувати податкові надходження в період інфляції і зменшувати їх під час депресії, що є впливовим фактором, який може стабілізувати економіку та пом'якшувати економічний цикл [84, с. 39].

Розвиток в економічній літературі ідей про автоматичну стабілізацію економіки приводить до їхнього практичного втілення. Це певною мірою стосується фінансових програм Комісії з економічного розвитку (Committee for Economic Development – CED), яка пропонує їх до впровадження в країнах із ринковою економікою.

Так, поряд зі збалансованістю бюджету та керованою компенсаційною програмою Комісією пропонується й програма “вбудованих гнучких стабілізаторів” (the CED Program). Її зміст передбачає незмінний рівень витрат держави з наявністю фіксованих ставок оподаткування. Причому останні повинні бути побудовані таким чином, щоб забезпечити збалансований бюджет при 93 % зайнятості населення. Тоді як в умовах повної зайнятості, яка за розрахунками Комісії має складати 96 %, фіксовані ставки оподаткування повинні забезпечувати бюджетний надлишок. І, навпаки, при рівні зайнятості населення менше ніж 93 %, передбачається дефіцит, оскільки податкові надходження будуть зменшуватись через зниження доходу [207, с. 246].

На підтвердження зазначеного вище за допомогою рис. 4.4 розглянемо роль податкової системи в підвищенні вбудованої стабільності. Із нього очевидно, що державні видатки (G) є постійно заданою величиною, яка затверджується законодавцями на фіксованому рівні і залишається незмінною навіть при зміні ЧНП. Однак, податкові надходження (T), на відміну від видатків, змінюються в тому ж напрямку, що й величина ЧНП. Прямий зв’язок податкових надходжень і ЧНП зафіксовано прямою висхідною лінією T. Економічне значення цієї залежності полягає в тому, що, по-перше, податки зменшують потенційну купівельну спроможність в економіці країни.

По-друге, з точки зору стабільності, в періоди, коли економіка країни рухається до інфляції, бажано збільшити обсяг податкових вилучень. І, навпаки, величина вилучених податків, а відтак і купівельної спроможності повинна бути мінімізована в період уповільнення темпів росту економіки. Отже, на рис. 4.4 зображено ситуацію в податковій системі, яка створює елемент стабільності в економіці, викликаючи зміни в податкових надходженнях, і, відповідно, в державному бюджеті, які протидіють інфляції та безробіттю.

Як видно з рис. 4.4, зі збільшенням ЧНП, що викликано поживленням в економіці, податкові надходження також автоматично збільшуються. Однак, оскільки вони є елементом вилучення та зменшення купівельної спроможності, то за їхньою допомогою відбувається стримування економічного підйому. Тобто, за умови, коли економіка країни стає більш ефективною та сприяє зростанню ЧНП, податкові надходження автоматично збільшуються і формують тенденцію до ліквідації дефіциту бюджету та утворення бюджетного надлишку.

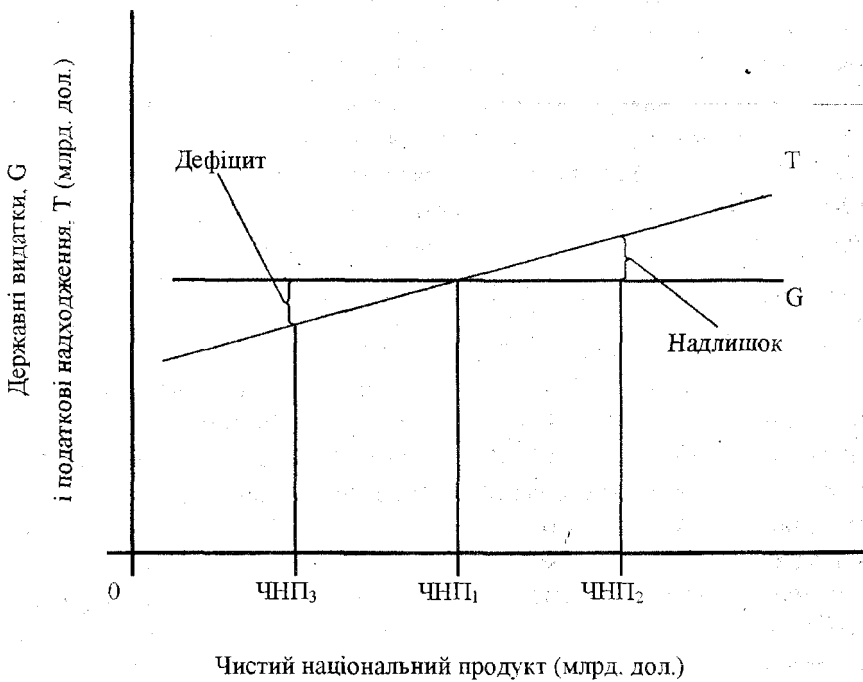


Рис. 4.4. Механізм дії елемента вбудованої стабільності.

Джерело: [89, с. 251].

Зовсім протилежна ситуація спостерігатиметься в період рецесії. При зменшенні ЧНП податкові надходження автоматично зменшуються, що створює передумови для уповільнення економічного спаду. Отже, зі зменшенням ЧНП податкові надходження також зменшуються і підштовхують державний бюджет від бюджетного надлишку до дефіциту.

Використовуючи позначення рис. 4.4, можна спостерігати, що низький рівень ЧНП₃ автоматично викликає появу стимулюючого бюджетного дефіциту. І навпаки, високий рівень ЧНП₂, можливо, пов'язаний з інфляцією, автоматично викличе появу стримуючого бюджетного надлишку.

Наведене вище дозволяє простежити, що розмір бюджетних дефіцитів і надлишків, які виникають у державних фінансах, а також

вбудована стабільність залежать від сприйнятливості змін у податках до зміни величини ЧНП. Якщо податкові надходження суттєво змінюються разом зі змінами величини ЧНП, нахил лінії Т на рис. 4.4 буде досить стрімким, і вертикальна віддаль між Т і G – тобто дефіцити чи надлишки – буде більша.

Деяко інший вигляд матиме рис. 4.4 при незначних змінах податків. Так, якщо податкові надходження змінюватимуться, але не так різко, при змінах ЧНП, нахил лінії Т буде більш пологим, а елементи вбудованої стабільності будуть незначними.

Із наведеного вище очевидним є те, що “вбудована стабільність” діє майже автоматично, завдячуючи податковій системі і сформованій структурі державних видатків. Тому не дивно, як пише один із економістів колишньої Чехословаччини Ш. Геретик, що в концепції “вбудованих стабілізаторів” знову оживають уявлення про автоматичне функціонування економіки [44, с. 270].

Отже, основне призначення стабілізаторів, – це обмеження розмаху чи глибини економічних коливань. За існуючими оцінками, як пишуть Р. Макконнелл і С. Брю, в США вбудовані стабілізатори сьогодні здатні зменшити коливання національного доходу приблизно на третю частину [89, с. 251-252].

Серед податків, які найкраще можуть виконувати роль “вбудованих механізмів гнучкості”, західними економістами називався податок з доходів фізичних осіб. Причому в цьому податку вбачався важливий інструмент, який міг найкраще сприяти й проведенню гнучкої податкової політики взагалі. Так, на думку американського економіста К. Боулдінга, податок з доходів фізичних осіб повинен щомісячно регулюватись у бік збільшення або зменшення залежно від зміни доходів населення. Поряд із цим, К. Боулдінг пропонував державі виплачувати платникам “зворотній податок” у період економічного спаду, коли доходи населення різко зменшуються, і їх не вистачає для виплати податків [220, с. 209-214].

Слід зазначити, що податок із доходів фізичних осіб, який було введено в США з прийняттям 16-ї поправки до Конституції ще в 1913 р., набув найбільш широкого розвитку у 60-х роках ХХ століття. Хоча до цього він уже використовувався у багатьох країнах, зокрема у Великій Британії з 1842 р., в Японії – 1887 р., у Франції – 1914 р., а з січня 1917 р. й у дореволюційній Росії [198, с. 119]. Його поява в

американській податковій системі пояснюється переходом уряду цієї країни до активного використання податкових інструментів регулювання економіки, яке здійснювалось у межах антициклічної політики з метою сприяння економічному зростанню. Звідси випливало й двояке призначення податку. Тому дуже слушне припущення щодо цього зробив відомий американський економіст, професор Е. Тейлор, який стверджував, що особистий податок із доходів може бути використаний як в якості універсального антициклічного засобу, так і в інтересах економічного зростання [84, с. 40].

Отож, з метою стимулювання сукупного попиту, як того вимагали кейнсіанці, податкове законодавство США зазнавало суттєвих змін, якими передбачались різного роду пільги для населення та підприємців певних галузей матеріального і нематеріального виробництва. Зокрема, для населення стало практикуватись заохочення до придбання товарів за готівкові кошти та в кредит, стимулювалось також інвестування коштів у цінні папери й нерухомість тощо.

Зрозуміло, що всі ці заходи запроваджувались за кейнсіанськими постулатами, які на той час сприймались у США. Тому, як і передбачали кейнсіанці, така політика мала сприяти прискоренню господарського зростання, вирішенню певних структурних проблем та соціальних протиріч. Основна роль у цих процесах відводилась податку з доходів фізичних осіб, яким надавались значні пільги в оподаткуванні для різних верств населення.

Однак збільшення податкових пільг із податку на доходи фізичних осіб для одних платників вимагало такого же збільшення й іншим, що створювало прецеденти серед різних політичних сил. Внаслідок цього будь-яка зміна в середині внутрішньополітичних сил чи позиціях монополістичних груп відображалось на податковій системі. Це приводило до значного збільшення податкових законів, які ставали більш громіздкими та заплутаними, що значно зменшувало ефективність усієї податкової системи. Проте її недоліки особливо добре почали проявлятися після вступу економіки США в період стагфляції у 70-х роках, оскільки за умов швидкого зростання цін вона не встигала навіть вчасно перебудовуватись. Внаслідок цього стримувалось підвищення реальних доходів населення. Адже невизначеність у їхньому оподаткуванні приводила до того, що навіть підвищена номінальна заробітна плата оподатковувалась за більш

високою прогресивною шкалою ставок оподаткування. Все це лише збільшувало кризові явища в економіці та викликало незадоволення серед населення. Очевидно, що в таких умовах підвищити сукупний попит за рахунок скорочення податку було неможливо. По-перше, цьому не сприяли, як уже зазначалось, стрімко зростаюча у той час інфляція, а також значний дефіцит федерального бюджету.

По-друге, процедура проведення податкових законів через американський конгрес вимагала певного часу. Саме це й не дозволяло швидко та оперативно здійснювати необхідні заходи, які ще більше відставали від реальних змін у кон'юнктурі ринку, що лише підсилювало циклічні коливання.

Тому, назвавши національну податкову систему "ганьбою роду людського" [19, с. 90], тодішній президент США Дж. Картер спробував у 1978 р. провести власну податкову реформу. Зрозуміло, що вона мала проводитись у межах традиційної на той час моделі державного регулювання. Однак такий законопроект, яким передбачалось здійснити незначні зміни в податковій системі, не підтримувався сенатом. І лише окремі його положення, які були прийняті законодавцями, дозволили скасувати найбільш відомі на той час податкові "лазівки".

Серед інших автоматичних стабілізаторів у регулюванні економіки науковці виділяють соціальні податки. До них, зокрема, віднесено ті, що відомі в нашій податковій системі як внески на соціальне страхування, на випадок безробіття тощо. Зрозуміло, що їхнє надходження в умовах підвищення зайнятості населення та економічного зростання, як правило, має тенденцію до збільшення. Зовсім протилежна ситуація спостерігається тоді, коли зростає безробіття і зменшується економічна активність господарюючих суб'єктів.

Поряд із зазначеними вище, до автоматичних стабілізаторів економісти відносять також допомоги, які надаються фермерам для збереження цін на сільськогосподарську продукцію. Суть дії такого механізму полягає в тому, що при їхньому зменшенні уряд закупляє у фермерів певну її частину. Такий захід із боку держави дозволяє зменшити пропозицію на товарному ринку та захистити фермера від знецінення виробленого ним продукту. Зі збільшенням у майбутньому ціни на цю ж продукцію, уряд проводить її реалізацію з своїх резервів і, тим самим, впливає на грошову масу, вилучаючи зайві кошти споживачів.

Одним із автоматичних стабілізаторів, як зазначає вітчизняний

економіст, професор В. А. Степаненко, вважаються й особисті заощадження населення та корпорацій. Так, сім'ї, підтримуючи звичний для себе життєвий рівень, навіть при збільшенні доходів не намагаються швидко його поліпшити, а роблять це повільно і, тим самим, є автоматичним стабілізатором, що впливає на вирівнювання економічного циклу. Майже подібна ситуація складається і в корпораціях, які з метою збереження рівня виплати дивідендів акціонерам залишають для цієї мети частину нерозподіленого прибутку, що також вважається заощадженням і діє в ролі “вбудованого стабілізатора” [193, с. 26].

У ході пошуків економічною наукою шляхів та засобів державного регулювання економіки науковці стали висловлювати думки щодо доцільності застосування в усіх випадках автоматичних стабілізаторів. Зокрема критикуючи програму Комісії з економічного розвитку “вбудованих гнучких стабілізаторів”, американський економіст Е. Хансен резюмував, що система “вбудованих гнучких стабілізаторів” є вельми бажаною до тієї міри, у якій вона може бути здійснена, але адекватною вона може бути тільки в такому суспільстві, яке переживає незначні коливання [207, с. 250]. Тому для здійснення реальної ефективної антициклічної політики, як він писав, конче потрібна гнучка система оподаткування... Неможливо управляти сучасною економікою з її тенденціями до значних коливань, маючи систему податків, які не змінюються протягом двох років або навіть, що ще гірше, протягом всього циклу [207, с. 252-253].

Потрібно зауважити, що багато економістів, які були виховані в дусі консервативних поглядів, маючи інтелектуальне коріння, яке брало свій початок ще з часів класичної економічної теорії, також починають все більше сумніватись у теорії, яку сповідували кейнсіанці. Вбачаючи головною причиною стагфляції сповільнення темпів продуктивності праці та зменшення реального випуску продукції, вони вважали, що за допомогою кейнсіанської теорії виправити це становище в економіці уже неможливо. Адже в центрі її уваги, як писали американські професори економіки Кемпбелл Р. Макконнелл і Стенлі Л. Брю, перебуває сукупний попит... тоді як виробничі витрати та сукупна пропозиція в простій кейнсіанській моделі відіграють пасивну роль [89 с. 356].

Однак, як відомо, економічні потрясіння можуть бути викликані змінами як з боку пропозиції, так і з боку попиту. Тому вирішальне

значення в сучасних умовах, продовжують ці ж американські професори, має те, що кейнсіанські економісти, розглядаючи проблему попиту, випустили з погляду політику, зорієнтовану на пропозицію, впровадження якої могло б подолати стагфляцію [89, с. 356]. Отже, кейнсіанська концепція державного регулювання в цей час зазнає серйозних випробувань.

Проте економічна криза, яка підірвала довіру до кейнсіанської концепції, пояснювалась декількома факторами. Серед них на одному з перших місць, на думку сучасних науковців, знаходились технологічні та соціальні зрушення, породжені науково-технічною революцією, а також всебічна інтернаціоналізація виробництва й капіталу [190, с. 49].

Перший фактор сприяв значному розширенню номенклатури виробів, збільшив кількість дрібних і найдрібніших підприємств, створив умови для рухливості виробничих і фінансових ресурсів. За таких умов зростала роль стимулів та інструментів спонтанного ринкового регулювання, тоді як важливість державного регулювання відносно зменшувалась. Майже аналогічна ситуація спостерігалась і при інтернаціоналізації господарства потужних західних країн, що стало причиною зниження дієвості національних ресурсів при їх впливі на економіку.

Таким чином, кейнсіанство як теоретична сила та концепція економічної політики усувається з колишніх позицій і з багатьох питань стає в опозиції до панівної консервативної ортодоксії. Однак ця концепція не втратила своїх прихильників, до яких належали кейнсіанці старшого покоління: П. Самуельсон, Дж. Тобін, Г. Екклі, У. Хеллер, Р. Солоу, що й надалі сповідували основні принципи цього теоретичного напрямку. На їх думку, теоретична система Дж. Кейнса стала фундаментом сучасної макроекономічної теорії й політики, без якої уже неможливий їх подальший розвиток [190, с. 50].

Більш пізніше покоління кейнсіанців формується за декількома напрямами. Одним із них стало посткейнсіанство, яке утворилось в 60-70-х рр., об'єднавши в собі дві течії економічної думки. З одного боку, це були представники англійського лівого кейнсіанства. Його центром знаходження вважався Кембридж, який очолювала його лідер Джоан Робінсон (1903-1983). До іншої течії даного економічного напрямку входили американські економісти Р. Клауер, А. Леонхуфвуд, Х. Мінські та інші.

Зауважимо, що в 70-х роках посткейнсіанство стало одним із впливових напрямів і претендувало на створення системи поглядів, альтернативних пануючій на той час ортодоксії у вигляді “неокласичного синтезу”. Прихильники цього напрямку розглядали теорію Дж. Кейнса як джерело нової системи [190, с. 50].

Важливу роль у розвитку посткейнсіанського синтезу відігравав інституціоналізм, засновником якого вважався ще Торстен Веблен (1857-1929). Представники цього напрямку одними з перших розпочали критичні виступи проти неокласичної школи та запропонували нову методологію аналізу економічних процесів з урахуванням існування та взаємодії системи соціально-економічних і політичних інститутів.

Специфічні умови господарського розвитку та еволюція теоретичних поглядів в окремих країнах сприяли розвитку й іншим економічним науковим напрямам. Серед них звертає на себе увагу концепція В. Ойкена, що відіграла значну роль у становленні школи неолібералізму, який у подальшому мав безпосередній вплив на вибір бюджетно-фінансової практики в Західній Німеччині. Головні його мотиви та постулати, що були розповсюджені в школах консервативного напрямку, ґрунтувались на вільному ціноутворенні та стабільності грошового обігу, конкуренції без монополій і непорушності приватної власності, економічній самостійності і відповідальності підприємців, обмеженій економічній ролі держави [130, с. 5-6.].

З середини 70-х років ряд теоретичних шкіл виступають із критикою кейнсіанства, а на противагу йому висувуються теорії монетаризму, нова класична школа, теорія раціональних очікувань, теорія економіки, зорієнтованої на пропозицію та ін., які об'єднані спільним терміном консервативного або неоконсервативного напрямку економічної думки. Теоретичною їх основою вважається неокласична доктрина, що стала поступово відроджуватись в 50-60 рр. та набрала свого розквіту в 70-80 рр. ХХ століття. Однією з причин відродження цього напрямку в США, як писав вітчизняний економіст М. Павловський, стала зміна економічної структури, в якій більшу частку стала займати сфера обслуговування, що нараховувала понад 50 % працюючих [134, с. 87].

Найбільш радикальніше проти Дж. Кейнса з точки зору неоконсервативних концепцій і неолібералізму виступив у США

лауреат Нобелівської премії Мілтон Фрідмен, який у 1956 р. опублікував свою відому наукову працю “Дослідження кількісної теорії грошей”, що стало проголошенням епохи монетаризму в науці. Його виступ у літературних джерелах одержав назву “контрреволюції Фрідмена”, що протиставлялась “науковій революції” Дж. Кейнса, проведеної ним, як відомо, в 30-х роках. Термін “монетаризм”, який вперше був вжитий у 1968 р. американським дослідником у сфері грошей і грошового обігу К. Бруннером [22, с. 9], має різні тлумачення, під яким в основному розуміють кредитно-грошову політику (Р. Селден); кількісну теорію грошей (М. Фрідмен); контроль над динамікою загального рівня цін шляхом регулювання росту відповідних грошових агрегатів (Д. Лейдлер) [9, с. 225]. Найбільш авторитетними теоретиками монетаризму, крім зазначеного вже М. Фрідмена, який по праву є його засновником, вважаються П. Волкер, А. Мельцер, А. Шварц та інші відомі економісти.

На противагу кейнсіанцям, які розглядали процес втручання в економіку за допомогою бюджетної політики, монетаристи пропонують свої методи державного регулювання, серед яких на перше місце висувають забезпечення відповідності між обсягом виробленої продукції і масою грошей в обігу. З їхньої точки зору гнучка кредитно-грошова політика може викликати порушення господарської рівноваги через невідповідність між попитом на гроші, який відповідно до концепції “стабільної функції попиту на гроші”, за М. Фрідменом, є фіксованою величиною, і пропозицією грошей, яка змінюється під впливом кредитно-грошової політики. Тож у кредитно-грошовій сфері, як писав американський економіст Р. Селден, необхідно підтримувати стабільні умови, в яких підприємці могли б спокійно займатись своїми справами. У свою чергу, кредитно-грошові установи, зауважує він далі, повинні суворо дотримуватись ретельно розроблених та оприлюднених правил [9, с. 229]. Тому, на думку головного теоретика монетаристського напрямку американського економіста М. Фрідмена, необхідно проводити таку грошову політику, яка створювала би сприятливі умови для економічної активності [204, с. 103].

Отже, представники цієї школи в макроекономічному регулюванні на перший план висувають грошово-кредитну політику, спрямовану на стримування інфляційного росту цін та подолання стрімкого знецінення грошей в обігу. Причому, критикуючи кейнсіанство, вони

виступають проти того, щоб кредитно-грошова політика “приспосовувалась” до кон’юнктурних вимог бюджетного регулювання, на чому настоювали кейнсіанці. Саме це “приспосовування”, на їхню думку, несе головну відповідальність за інфляцію, оскільки інфляція небезпечна не тим, що підвищує загальний рівень цін, а тим, що відбуваються зміни в структурі відносних цін (тобто в співвідношенні цін до різних цін, послуг, факторів виробництва). У свою чергу, зміна відносних цін спотворює структуру попиту, яку можна підтримати лише наступною інфляцією. Все це порушує порядок, який міг би забезпечити ринок, а ціни не відображають справжньої потреби, що ґрунтується на перевагах споживачів і необхідності розвитку технологій.

Дотримуючись кількісної теорії грошей, монетаристи розглядають інфляцію як чисто грошовий феномен, що виникає внаслідок надлишку грошей в обігу та недостатньої кількості товарів. Причому одним із вирішальних факторів утворення надлишку грошей монетаристами вважаються витрати держави. З їхньої точки зору, інфляція може виникати тоді, коли джерелом відшкодування державних витрат є як емісія грошей, так і їхнє покриття, за допомогою позик та податків. Тоді в такому випадку скорочуються ресурси для вкладення капіталу у виробництво, що є однією з причин перевищення темпів росту грошової маси над темпами зростання продукції. Тому, відстоюючи стійку кредитно-грошову політику, незалежну від кон’юнктури, критики кейнсіанства пропонують відмовитись від недосяжного принципу “точної надбудови” (антициклічного регулювання) та взяти за основу реалістичне “правило”, відповідно до якого грошова маса повинна збільшуватись у відповідності з довгостроковим темпом зростання національного доходу (щорічно 4-5 %) [190, с. 54].

Слід зазначити, що теоретичні положення монетаристів запозичувались урядами багатьох країн з ринковою економікою та використовувались ними в практиці державного регулювання. Так, здійснюючи в 80-х роках ХХ ст. “обережну” кредитно-грошову політику, спрямовану на стримування росту грошових ресурсів, уряди країн Західної Європи намагались не допустити інфляційного буму, який неминуче змусив би приймати більш жорсткіші обмежувальні заходи. Повільний їхній ріст, що співпав у цей період з початком падіння цін на сировинні ресурси (особливо на нафту), сприяв зниженню темпів

інфляції у Європейських державах [22, с. 15]. Це була певна данина і визнання практичної цінності концепції монетаризму з його ідеєю повної відмови від політики регулювання процентних ставок як засобу стабілізації циклу, що проповідувався кейнсіанцями. У свою чергу, прихильниками даного напрямку пропонувалось перейти до регулювання, здатного забезпечити стійкість приросту грошей в обігу, незалежно від рівня процентних ставок і фази циклу.

Слід зауважити, що монетаризм мав можливість ще один раз практично довести перевагу своїх наукових концепцій над кейнсіанськими. Так, у 1966 р., виходячи із проведених розрахунків, М. Фрідмен передбачав, що в наступному році очікується рецесія, а тому для її усунення пропонував збільшити грошову масу. На противагу зазначеному кейнсіанці, теорія яких ще домінувала у фінансовій політиці в цих роках, наполягали на збільшенні дефіциту бюджету. Однак, як з'ясувалось пізніше, спад виробництва відбувся ближче до закінчення того ж таки року та зупинився в середині 1967 р. Тому, як писав відомий історик російської економічної думки Є. М. Майбурд, кому присуджувати медаль, залишалось незрозумілим [97, с. 505].

Певну увагу в своїх дослідженнях монетаристи приділяли податкам, які мали безпосередній вплив на заощадження. Особливо це стосувалось оподаткування прибутку корпорацій та особистих доходів. Зауважимо, що особисті доходи слід розуміти як поточний дохід, який одержують люди з усіх джерел, включаючи надходження від уряду та бізнесу [33, с. 11].

Деяке уявлення про оподаткування доходів громадян, характерне для концепції монетаризму, можна отримати з погляду засновника даного напрямку М. Фрідмена. Тож, обґрунтовуючи свою ідею оподаткування на прикладі сімейних доходів, він пропонував для цієї мети використовувати систему податків, яка б не зменшувала активності людей для додаткового покращення їх матеріального стану. Суть цієї системи полягала в тому, що при доході, який рівнявся встановленому мінімуму, гарантованому державою, така сім'я не повинна їх сплачувати.

Однак, при перевищенні даного мінімуму, податки мають обчислюватись за найменшою шкалою. Причому їх нарахування проводиться не на весь дохід, а лише на його частину, що перевищує встановлений мінімальний дохід.

Якщо ж дохід сім'ї не досягає такого мінімуму, то в цьому випадку нараховується від'ємний податок. По суті, таке нарахування прирівнюється до додаткового сімейного доходу. Його нарахування проводиться за єдиною ставкою на частину "недоодержаного" доходу. Після чого одержана величина "податку" фактично додається до доходу, який одержала сім'я. Ставки податків і мінімальний рівень доходу, на думку М. Фрідмена, можуть коливатись залежно від розміру сім'ї. Проте важливим у цьому випадку є те, що за подібної системи оподаткування людям вигідно якомога більше заробити, не відчуваючи себе повністю на утриманні держави, витрати якої при цьому значно скорочуються [22, с. 16].

Треба зазначити, що така систем сплати податків мала своїх прихильників серед інших відомих західних економістів. Особливо це питання актуалізується тоді, коли справа стосується перерозподілу доходів на користь бідних верств населення за допомогою прогресивного податку з доходів фізичних осіб. Його порядок сплати передбачає, що сім'ї з високими доходами сплачують уряду більшу частину свого доходу порівняно з малозабезпеченими, які одержують урядову субсидію у вигляді від'ємного податку. Тобто основним критерієм при побудові такої податкової системи, як пише американський економіст Н. Г. Менкью, є рівність між групами населення, що одержують різні доходи [105, с. 489].

Суть сплати від'ємного податку з доходів фізичних осіб, передбаченого для малозабезпечених сімей, полягає в тому, що при розрахунку податкових зобов'язань від певної частки доходу віднімається встановлена сума. Гіпотетично передбачимо, що при встановленій частці в розмірі 1/3 для одержаного доходу, з нарахованого податку передбачено віднімати 10 тисяч доларів. Тоді податок обчислюватиметься в такому порядку:

—при одержаних сім'єю доходах у сумі 60 тис. дол. податкові зобов'язання становитимуть 10 тис. дол.;

—для сім'ї, що одержала доходи в розмірі 90 тис. дол., податок становитиме 20 тис. дол.;

—сім'я, яка отримала дохід в розмірі 30 тис. дол., податок не сплачуватиме;

—члени сім'ї, які одержали за рік лише 15 тис. дол., "платять" від'ємний податок, що складає 5 тис. дол. (тобто уряд перераховує цій

сім'ї додаткові 5 тис. дол.).

Поряд із перевагами від'ємного податку з доходів фізичних осіб економістами називаються й недоліки. До основних з них належить те, що цей податок субсидує ледарів, які, на думку деяких економістів і політиків, не заслуговують допомоги уряду. Тож прихильники даної точки зору в якості альтернативи називають податковий кредит, який відшкодовується у зв'язку з надмірно сплаченими сумами зазначеного податку.

Однак, на відміну від від'ємного податку, одержати відшкодування податкового кредиту можуть тільки працюючі громадяни, яких він і стимулює до праці. Тому у випадку безробіття, хвороби чи непрацездатності податковий кредит уже не може застосовуватись. Зрозуміло, що за такої ситуації більш сприятливим є від'ємний податок.

Отже, з поширенням неокласичної теорії й практики державного втручання, яка виходить із забезпечення пропонування ресурсів і достатності заощаджень, ідея державного втручання в економіку не заперечується. Поряд із цим, неокласична школа запропонувала й свої інструменти в державному регулюванні, що дозволяло їй представникам виступити проти кейнсіанців. Їхня розбіжність у наукових підходах до регулювання економіки сприяла створенню спільного напрямку в економічній думці, зокрема кейнсіансько-неокласичного синтезу. Певну роль у цьому процесі їхні прихильники відводили й податкам.

З цієї точки зору випливає загальний висновок, що наведені вище теоретичні концепції, які сповідувались представниками неокласичного напрямку в економічній теорії, мали в своїй основі раціональне зерно та були спрямовані на вирішення найбільш гострих і нагальних проблем, пов'язаних із питаннями оподаткування. Серед них важливе місце в західній економічній науці відводилось й теоріям раціональних очікувань та економіки, зорієнтованої на пропозицію.

5. ОСНОВНІ НАПРЯМИ НАУКОВОЇ ПРОБЛЕМАТИКИ В УДОСКОНАЛЕННІ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ

Теоретичні концепції державного регулювання Дж. М. Кейнса та класичного монетаризму М. Фрідмена як невід'ємні складові фінансової політики кожної країни, що формує свою власну стратегію залежно від економічних умов, знаходять своє подальше практичне застосування. Кожна із цих концепцій пройшла випробування, довівши світу, що за допомогою фіскально-бюджетної та грошово-фінансової політики можна долати економічні кризи. Звісно, що виникнення однієї теорії в протизага іншій породжувало й певні розбіжності серед їх прихильників. Причому ці суперечки між економістами продовжуються і в даний час, що й має подальший вплив на розвиток ідеї державного регулювання економіки.

Серед основних інструментів державного регулювання економіки сучасні теоретики класичного монетаризму та кейнсіанства певну увагу зосереджують на податках. Причому їх підходи до питань оподаткування суттєво відрізняються за своїм змістом. Якщо в кейнсіанській моделі податкам відводилась роль амортизаторів кризових процесів в економіці та надавалось важливе значення в розподілі податкового тягаря й підтриманні зайнятості населення за рахунок "ефективного попиту", то в неокласичній школі, навпаки, пропонується їх значно зменшувати. Особливо це добре спостерігається з наукових підходів прихильників теорії раціональних очікувань і економіки, що зорієнтована на пропозицію, як протизага економіці попиту, яку сповідували кейнсіанці.

5.1. Теорії раціональних очікувань і економіки пропозиції та можливість їх використання в оподаткуванні

В умовах перегляду кейнсіанської концепції, за допомогою якої уже неможливо було подолати інфляцію та забезпечити економічне зростання з використанням монетаристських рецептів, що стало причиною падіння виробництва та зростання безробіття, привело в середині 70-х років ХХ ст. до перегляду основних теоретичних підходів щодо державного регулювання економіки у західних країнах. Тому багато економістів, які були виховані в дусі консервативних поглядів, маючи інтелектуальне коріння, що брало свій початок ще з часів класичної економічної теорії, також починають все більше сумніватись у теорії, яку сповідували кейнсіанці й монетаристи. У цей час на передній план стали висуватись нові концепції, серед яких певне місце в історії західної економічної думки відведено теорії раціональних очікувань. Її суть зводилась до того, що суб'єкти ринку мають діяти раціонально, використовуючи ефективно наявну інформацію для власних потреб без систематичних помилок у своїх очікуваннях. Поряд із цим прихильники даної теорії виходять із того, що в ринкових умовах господарюючі суб'єкти завжди намагаються одержати максимальний прибуток, а сам ринок прагне до економічної рівноваги, яка досягається за наступних умов:

- відсутності добровільного безробіття;
- незалежності рівня випуску від впливу монетарної політики (тобто тільки неочікувані зміни в обсязі грошової маси можуть вплинути на рівень випуску);
- неможливості ніякої монетаристської політики виявити вплив на зміну випуску і зайнятості [134, с. 90-91].

Слід зазначити, що основоположні ідеї цієї теорії знайшли своє відображення у науковій статті “Раціональні очікування і теорія руху цін”, опублікованій в 1961 р. її автором американським вченим Джоном Мутом. М. Фрідмен, який оцінивши її зміст, писав: “Теорія раціональних очікувань стверджує, що до економічних агентів треба ставитись так, ніби їхні передбачення повністю включають усю доступну на сьогодні інформацію про загальний стан речей та знання правильної теорії взаємозв'язків між перемінними величинами” [5, с. 136].

Беручи за основу точку зору засновника монетаризму, можна стверджувати, що ця теорія небезпідставно зайняла належне місце в історії економічної думки. В науковій концепції її прихильників передбачено, що господарюючі суб'єкти досить добре проінформовані про ті зміни, які може проводити держава. Тому для ефективності проведених заходів остання повинна враховувати і їх поведінку. Адже, як зазначають відомі американські теоретики з психології Холл Келвін і Ліндсей Гарднер, у будь-якому середовищі можлива різна вірогідність появи потенційної реакції індивідів, яку можливо проранжувати з точки зору цієї вірогідності... Так одна і та ж ситуація, позначена як "небезпечна" або "прийнятна", викличе дуже різні ієрархії реакцій [208, с. 468.]. Це в повній мірі стосується й податкової політики.

Очевидно, що навіть з позиції сучасної податкової системи України теорія раціональних очікувань не втрачає своєї привабливості. За її логікою стає зрозуміло, що податкові нововведення в окремих випадках можуть бути успішними з боку держави при неочікуваних для податкоплатників змінах у податковому законодавстві. Вітчизняна практика оподаткування підакцизних товарів, зокрема тютюнових виробів, якраз і дозволяє зробити такий висновок. Особливо це добре спостерігалось тоді, коли зменшувались ставки акцизного збору на сигарети, вироблені вітчизняними підприємствами.

Як відомо, відповідно до Закону України "Про внесення змін до Закону України "Про ставки акцизного збору та ввізного мита на тютюнові вироби" від 19 листопада 1999 р. №1469 на території України було встановлено ставки акцизного збору для сигарет без фільтру в розмірі 7 грн. за 1000 штук [149]. Однак, наприкінці 2000 р. на складах тютюнової фабрики м. Кам'янець-Подільського Хмельницької області стали накопичуватись сигарети, виготовлені з давальницької сировини. Причому власники не поспішали їх відвантажувати, мотивуючи відсутністю ринку збуту. І лише з прийняттям Верховною Радою України Закону України "Про внесення змін до Закону України "Про ставки акцизного збору та ввізного мита на тютюнові вироби" від 7 грудня 2000 р., №2138-III згідно з яким на сигарети без фільтру встановлювалась ставка акцизного податку в розмірі 5 грн. за 1000 штук [150], продукція була майже відразу відвантажена.

Звісно, що за умов дії попереднього закону, при відвантаженні фабрикою сигарет їх власникам, останнім необхідно було б відразу

сплатити акцизний податок за ставкою 7 грн. Адже відповідно до діючого на той час Положення “Про строки сплати акцизного збору і подання розрахунку акцизного збору”, затвердженого Наказом ДПА України від 25 грудня 1995 р. № 99 він повинен був сплачуватись до бюджету власниками тютюнових виробів, виготовлених у межах України з використанням давальницької сировини, – не пізніше дня одержання готової продукції [144, с. 45] зі складу фабрики в нашому випадку.

Отже, з наведеного випливає очевидний висновок, що підприємці, володіючи інформацією про зміни в оподаткуванні, зуміли зупинити відвантаження (одержання) продукції і таким чином сплатили меншу суму податку. Причому такі ситуації можна очікувати зі змінами податкового законодавства й для інших податків або навіть при реформуванні всієї податкової системи.

Зокрема, перед списанням податкової заборгованості, що проводилось відповідно до статті 18 Закону України “Про порядок погашення податкових зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21 грудня 2000 року № 2181-III [158] серед податкоплатників, які володіли інформацією ще задовго до цього заходу, спостерігалось небажання розраховуватись із бюджетом за попередніми заборгованостями. Але якщо взяти ще до уваги те, що не для всіх них було зрозуміло, які саме суми будуть списуватись і за який період, то можна лише здогадуватись, яких масштабів це набувало та скільки було винайдено різних способів, аби лише не розраховуватись за податковими боргами. Тому дуже правий В. Андрущенко, який щодо цього пише, що якщо, скажімо, проект податкового кодексу місяцями, а то й роками, обговорюється в парламенті, то потенційні зловмисники, володіючи повною інформацією про хід дискусії і навіть своїми лобістами серед депутатів, заздалегідь прораховують способи ухилення від податків і тим, принаймні частково, нейтралізують заходи фіска [5, с. 136-137].

Однак, якщо навіть і допустити, що такі зміни можуть статись приховано (хоча для демократичного суспільства така ймовірність дуже мала), то ці заходи можуть бути ефективними, але лише тоді, коли рівень знань тих, хто їх проводить, буде вищий, ніж у платників податків. Адже, відповідно до теорії раціональних очікувань, основну роль у передбачуванні економічними агентами зміни ситуації відіграє

не лише інформація, але й знання та вміння нею користуватися. Тому досягти зменшення передбачень податкоплатниками практично майже неможливо, оскільки великі платники завжди матимуть більше можливостей залучити в свої фірми досвідчених фінансистів, ніж державні органи. Особливо якщо врахувати ті ротації та звільнення державних службовців, що мали місце в нашій державі при зміні однієї політичної сили на іншу, що особливо добре проявилось у 2005 р. Хоча намагались не відстати від платників податків повинні й структури, які покликані забезпечувати проведення цих змін в оподаткуванні.

Оперуючи теорією раціональних очікувань, її прихильники, зокрема американські економісти Роберт Лукас і Томас Сарджент у 70-і та 80-і роки ХХ ст. поставили під сумнів можливість застосування макроекономічних моделей у прогнозуванні та оцінці впливу, зокрема політики на економічне середовище. Особливо критично в даному питанні був налаштований Роберт Лукас. У своїй статті "Економетрична оцінка політики: критика", опублікованій у 1976 р., він висунув аргумент, що заперечував загально визнані економетричні моделі (моделі, рівняння яких оцінюються через статистичні методики), які дозволяли провести економетричну оцінку й у фіскальній політиці. Так, зокрема кейнсіанці, використовуючи набір рівнянь, що описували поведінку фірм і споживачів у багатьох секторах економіки з використанням структурної моделі, виявляли, як монетарна й фіскальна політика впливають на сукупний обсяг виробництва та видатки. Інша, не менш відома економетрична модель MPS, застосовувалась економістами для передбачення ділової активності господарюючих суб'єктів та виявлення впливів різних видів політики.

Отже, суть економетричних моделей зводиться до того, що за допомогою рівнянь виявляється взаємозв'язок між сотнями змінних величин. При цьому робиться припущення, що такі взаємозв'язки залишаються незмінними і оцінюються через застосування даних попереднього періоду. Скажімо, при прогнозуванні податковою службою впливу на податкоплатників та надходження коштів до бюджету від гіпотетичного збільшення податку на прибуток підприємств з 25 до 30 % економетрична модель має дати відповідь на ряд основних питань, зокрема, на якому рівні залишаться виробництво продукції і сектор тіньової економіки та на скільки збільшаться кошти до бюджету і т. п. І лише після того, коли буде змодельований

найкращий варіант, може вноситись пропозиція щодо змін податкової політики в оподаткуванні підприємств.

Однак при використанні економетричних моделей не враховувались деякі інші чинники, які суттєво впливали на прогнози. Тому, не зупиняючись на корисності економетричних моделей як знарядь прогнозування, Р. Лукас стверджував, що на них не можна покладатись при оцінці потенційного впливу окремих видів політики на економіку. Його підхід ґрунтувався на простому принципі теорії раціональних очікувань, який зводився до того, що спосіб, через який сподівання формуються (взаємозв'язок сподівань з минулою інформацією), змінюється, коли поведінка прогнозованих змінних трансформується [111, с. 834-835]. Тобто зі зміною політики взаємозв'язок між сподіваннями та минулим станом об'єкта також зміниться. Очевидно, що оскільки сподівання в реальному житті мають вплив на економічну поведінку господарюючих суб'єктів, то взаємозв'язок в економетричній моделі, яка ґрунтується на попередніх даних, буде порушений і вона не даватиме достовірних результатів. Це й дозволяло Роберту Лукасу виступити з критикою даних моделей, що одержало в науковій літературі назву "революції раціональних очікувань" [111, с. 833].

З цього часу в поглядах більшості економістів відбувається переосмислення своїх наукових підходів як до загальноновизнаних економетричних моделей, так і до прогнозування впливу фіскальної політики, яка певною мірою залежить від сподівань індивідів. Тому в даний час, як пише Фредерік С. Мишкін, спостерігаються зміни щодо проведення монетарної і фіскальної політики та відносно її впливів на ділову активність... Більшість із них (економістів – В. С.) сприймають у цій теорії нині такий принцип: коли поведінка прогнозованих змінних змінюється, формування прогнозів також зміниться [111, с. 858]. Зрозуміло, що за такого підходу до інтерпретації теорії раціональних очікувань, слід очікувати й відповідної реакції платників податків. Причому той спосіб, через який формуються самі сподівання, включає в себе багато інших чинників, характерних для реакції податкоплатників, яку практично неможливо передбачити. Адже, нерідко виникає ситуація, як пишуть американські психологи Холл Келвін і Ліндсей Гарднер аналізуючи біхевіоризм, в якій не підкріплюється ні одна реакція індивіда. Подібне не тільки приводить до зникнення або зменшення неефективної поведінки, але й відіграє

вирішальну роль в розвитку нових реакцій і більш широкої адаптивної поведінки [208, с. 469].

Безперечно, що збільшення нових видів реакцій, на які звертають увагу науковці-психологи, значно впливає на вибір найоптимальнішого результату при прогнозуванні податкової політики. Причому навіть загально прогнозована реакція платників податків на зміни в оподаткуванні може суттєво відрізнятись у самій групі індивідів, якщо їх згрупувати за певними ознаками. Хоча це буде й не просто, оскільки на кожного з них може по-різному діяти той чи інший фактор. Серед них, на думку Холла Келвіна і Ліндсея Гарднера, важливе місце належить культурі, в якій соціалізувався індивід, оскільки приписання культури дають уявлення про те, яка реакція найкраща або найбільш імовірна в соціально важливих ситуаціях [208, с. 468]. Термін “культура” (від латинського *cultura* – обробіток, виховання, освіта, розвиток) застосовується в широкому розумінні, немає однозначного тлумачення й залежить від сфери використання [180, с. 686]. Це повною мірою стосується й податкової культури, яку, на нашу думку, необхідно розуміти як досконале володіння платниками податків, працівниками податкової служби, іншими суб’єктами податкового процесу формами і методами достовірного обчислення та дотримання своєчасної сплати й зарахування податків, зборів (обов’язкових платежів) до відповідних бюджетів і державних цільових фондів.

Тут потрібно зауважити, що для податкової системи України питання податкової культури в суспільстві є надзвичайно актуальним. Причому її однаковою мірою потребують як податкоплатники, так і працівники податкової служби одночасно. Важливий вплив на податкову культуру, на нашу думку, має гласність як один із принципів бюджетної системи. Тобто платники податків повинні знати, як правильно сплачувати податки та на які цілі використано їх гроші. Очевидно, що за умов достатньої гласності щодо формування та витрачання бюджетних ресурсів податкова культура платників податків також підвищуватиметься. Це знайде підтвердження у величині податкових надходжень до бюджету на відповідній території. Проте це не стане гарантією того, що саме з допомогою прозорості у формуванні та витрачанні бюджетних коштів можливо буде вирішити проблему неплатежів. Такий шлях був би дещо спрощеним. Адже на практиці це питання є надзвичайно складним. Однак, на нашу думку,

питання прозорості формування та витрачання бюджетних коштів є одним із важливих чинників, який може суттєво вплинути на рівень податкової культури як платників податків, так і працівників податкової служби. Досягти цього можливо наступним чином. По-перше, кожен платник податку, відповідно до статті 67 Конституції України, зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом [76, с. 15]. Тільки за низької податкової культури він може свідомо занижувати величину податку, використовуючи при цьому недозволені прийоми та методи. Зовсім інша ситуація складатиметься для платників, у яких податкова культура буде знаходитись на високому рівні. Ця група платників намагатиметься сплатити до бюджету саме ту величину податку, яка обчислюватиметься за діючого порядку оподаткування. Причому це не означає, що дана група платників не намагатиметься зменшити базу оподаткування, а відтак – і платежі до бюджету. Зовсім навпаки, тут і надалі спрацьовуватиме “правило маніпулювання нормами податкових законів” з метою мінімізації платежів до бюджету, але це все буде в межах цих законів. Саме це й відрізнятиме дану групу платників від суб'єктів оподаткування з низькою податковою культурою, а також сприятиме прозорості формування фондів фінансових ресурсів.

По-друге, за високого рівня податкової культури платників податків має підвищуватись її рівень і в податкових інспекторів. Тут варто наголосити, що з позиції бюджету податкова культура інспекторів повинна бути на порядок вищою. Тоді це сприятиме мобілізації до бюджету справедливої частки коштів. Причому з позиції платника податку з належним рівнем податкової культури це відповідатиме і його інтересам. Хоча він і надалі намагатиметься у цій справі взяти реванш і винайти інші прогалини в податковому законодавстві та використати їх на свою користь. Але це тільки сприятиме підвищенню податкової культури у працівників податкової служби, які також намагатимуться не відстати, а запропонувати внести зміни до податкових законів та усунути діючі прогалини. Тому держава зацікавлена в платниках податків із високою податковою культурою. Причому із її підвищенням спостерігатиметься аналогічний ріст рівня податкової культури в працівників податкової служби.

Отже, наведене дає підстави для висновку, що теорія раціональних очікувань мала суттєвий вплив на зміну економічної думки науковців

західних країн. Важливий результат “революції раціональних очікувань”, як писав з цього приводу Фредерік С. Мишкін, полягає в тому, що економісти більше не такі упевнені в успіху активістської стабілізаційної політики, як раніше [111, с. 858]. Мабуть, це й мало вплив на самого науковця, який пізніше резюмував, що замість втручання в економіку для повного усунення всіх коливань обсягу виробництва, нам, можливо, доведеться прийняти політику, що створює меншу невизначеність і, отже, забезпечує стабільніше економічне середовище [111, с. 859].

Слід зазначити, що окремі концептуальні компоненти теорії раціональних очікувань увійшли до макроекономічної теорії загальної рівноваги, відомої в науці як економіки пропозиції, яка важливе значення в державному стимулюванні економічного розвитку надає податковій політиці. Теорія пропозиції (більш правильніше “економічна теорія зорієнтована на пропозицію” – Supply-Side economics), що виникла у 80-і роки в США, як і інші консервативні напрями економічної думки (монетаризм, теорія раціональних очікувань), також ґрунтується на основних положеннях неокласичної теорії. Прихильники даної теорії, вбачаючи головною причиною стагфляції сповільнення темпів продуктивності праці та зменшення реального випуску продукції, що спостерігалось протягом цього періоду в США, вважали, що за допомогою кейнсіанських положень виправити становище в економіці уже не можливо. Адже в центрі її уваги, як писали з цього приводу американські професори економіки Кемпбелл Р. Макконнелл і Стенлі Л. Брю, перебуває сукупний попит..., тоді як виробничі витрати та сукупна пропозиція в простій кейнсіанській моделі відіграють пасивну роль [89, с. 356].

Однак, як відомо, економічні потрясіння можуть бути зумовлені змінами як з боку пропозиції, так і з боку попиту. Тому вирішальне значення в сучасних умовах, на думку американських професорів, має те, що кейнсіанські економісти, розглядаючи проблему попиту, випустили із погляду політику, зорієнтовану на пропозицію, впровадження якої могло б подолати стагфляцію [89, с. 356]. Зауважимо, що, на відміну від кейнсіанського підходу до фіскальної політики, прихильники теорії пропозиції розглядають зміну податків і державних видатків як засіб впливу на відносні ціни (ціни одних товарів чи виробничих факторів стосовно інших), які уже потім впливають на

доходи інших суб'єктів. Із зміною податків та співвідношенням у рівні цін змінюється сукупна пропозиція, яка приведе до зростання реального виробництва. Кейнсіанська теорія, навпаки, трактує це положення, стверджуючи, що податки і державні видатки безпосередньо впливають на доходи економічних агентів, тоді як їх вплив на відносні ціни якщо і розглядається, то має лише другорядний характер [107, с. 19]. У найбільш загальному вигляді ідею прихильників економіки пропозиції зі зменшенням податків можна зобразити за допомогою рис. 5.1.

Із рис. 5.1 видно, що в умовах діючої економіки точка Q_1 , яка зафіксована на перетині кривих сукупного попиту (AD_1) і сукупної пропозиції (AS_1), відповідає реальній величині чистого національного продукту (ЧНП) та рівню цін P_1 , що склались на даний період. Гіпотетично допускаємо, що величина ЧНП, яка дорівнює точці Q_1 , через підвищений рівень безробіття не відповідає потребам суспільства. З метою стимулювання виробництва, збільшення ЧНП та зменшення безробіття держава проводить відповідну податкову політику і зменшує величину податків, що вплине й на рівень цін. Внаслідок цього збільшується сукупний попит, за якого крива AD_1 на рис. 5.1 переміститься в положення AD_2 . Таке пожвавлення в економіці приведе до зростання реального ЧНП на величину Q_2 , а також сприятиме збільшенню рівня цін з P_1 до P_2 .

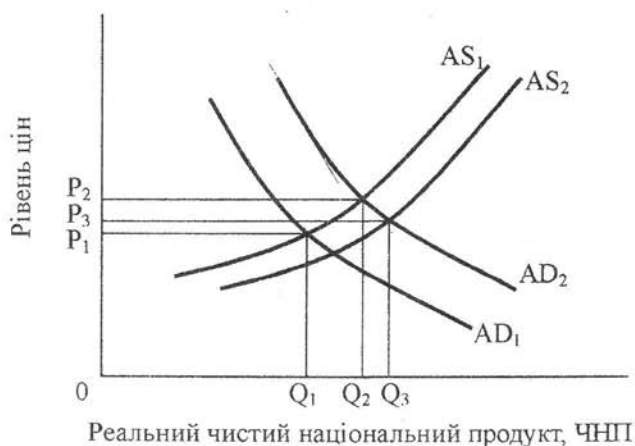


Рис. 5.1. Вплив податків на пропозицію.

Джерело: [89, с. 258].

Однак, із точки зору прихильників економіки пропозиції таке зменшення податків матиме вплив не лише на сукупний попит, але й на сукупну пропозицію. На їх думку, більш низькі податки здатні збільшити величину реальних доходів населення і прибутки підприємців, що позитивно вплине на зростання заощаджень та інвестицій, стимулювання до праці й розширення виробництва. Все це призведе до збільшення сукупної пропозиції та перемістить криву з AS_1 до AS_2 на рис. 5.1, що вказуватиме на подальше зростання реального ЧНП на величину Q_3 . Причому за рахунок цього вдається досягти й зменшення рівня цін, які перемістяться з P_2 до P_3 .

Звісно, що з точки зору зменшення податків можна поставити під сумнів виконання бюджетів за рахунок податкових доходів. Адже, як відомо, кейнсіанці саме в цьому вбачали відповідне скорочення податкових надходжень і збільшення бюджетного дефіциту. Проте з цією позицією не погоджуються прихильники теорії економіки пропозиції. На їх думку, більш низькі ставки оподаткування не обов'язково повинні призвести до зменшення податкових надходжень, а зовсім навпаки, – до їхнього зростання. В якості альтернативи таке збільшення досягається за рахунок розширення податкової бази, яка зростатиме за рахунок розширення виробництва та збільшення національного доходу.

Ще більш суперечливими, порівняно з кейнсіанцями, є підходи прихильників теорії економіки, зорієнтованої на пропозицію, щодо величини рівня оподаткування. Як відомо, з точки зору кейнсіанської теорії більш високий рівень податків являє собою відтік попитної спроможності з економіки і, відповідно, має стримуючий, чи антиінфляційний характер. Прихильники теорії, зорієнтованої на пропозицію, переконують зовсім у зворотному, стверджуючи, що рано чи пізно більша частина податків трансформується у витрати підприємців і буде перекладена на споживачів у вигляді більш високих цін. Сама система перекладання податків, як пишуть американські професори економіки Кемпбелл Р. Макконнелл і Стенлі Л. Брю, підриває продуктивність нашої економіки, а зниження ефективності означає більш високі виробничі витрати та інфляцію [89, с. 356]. Тому проведені в цей час у країнах Західної Європи перебудови податкових систем відбуваються в сторону значного зменшення масштабів оподаткування фірм і рівня перерозподілу національного доходу через

систему податку з доходів фізичних осіб, завдяки чому у виграші залишаються, перш за все, найбільш забезпечені верстви населення. Очевидно, що таке оподаткування доходів громадян суперечило кейнсіанським концепціям.

Обґрунтовуючи свою точку зору, прихильники економічної теорії, зорієнтованої на пропозицію, підкреслюють, що в 70-х та на початку 80-х років ХХ ст. уряди штатів і місцеві органи влади в США ввели значні надбавки до податку з обороту та акцизних зборів, з майже одночасним збільшенням федеральним урядом податку на соціальне страхування. Завдяки цим податкам, які включались до витрат підприємців, відбулось їх віддзеркалення у цінах на продукцію підприємців. За таких умов, на думку прихильників економіки, зорієнтованої на пропозицію, багато податків представляють собою “клин” (wedge) між величиною витрат на ресурси і ціною товарів, між величиною заробітної плати і тією сумою, яку працівник одержує у вигляді доходу за вирахуванням податків. Із збільшенням росту державного втручання в економіку цей податковий клин збільшується, маючи тенденцію зміщувати вліво криву сукупної пропозиції [89, с. 356]. Все це дає підстави прихильникам теорії економіки пропозиції вбачати в податках інструменти, які негативно впливають на стимули до праці, інвестицій, оновлення виробництва і прийняття на себе підприємницьких ризиків. Їх аргументи, по суті, зводяться до того, що більш високі податки будуть скорочувати суму винагород, яку одержують робітники та виробники після їх сплати. У результаті така робота та запровадження нововведень, або проведення інвестицій чи прийняття на себе ризиків із фінансової точки зору стає менш привабливою [89, с. 356].

З “вбиванням податкового клину” прихильники економічної теорії, зорієнтованої на пропозицію, пов’язують і суму заощаджень, яку можна було отримати без податку, та тією, що реально залишається після його сплати. Причому величина “податкового клину” буде ще більшою, коли його величину почати розглядати з моменту оподаткування прибутків корпорацій. Так, при придбанні акцій прибуток корпорацій уже підлягав оподаткуванню, що призводило до зменшення їх вартості, а відтак і доходів акціонерів. Проте, навіть при продажу акцій за більш високим курсом, приріст ринкової вартості капіталу також підлягає оподаткуванню. Тай сама виплата дивідендів, як один із видів доходу

фізичної особи, має оподатковуватись особистим податком. Тому прихильники теорії економіки пропозиції пропонують зменшувати граничні ставки для оподаткування заощаджень. Поряд із цим пропонується ввести більш низькі податки з доходів одержаних від інвестицій, для того, щоб бути впевненими в наявності достатніх інвестиційних можливостей для зростаючих заощаджень в економіці.

Отже, очевидно, що прихильники економіки пропозиції надають перевагу заощадженням, у яких вбачають головний фактор накопичення капіталу і тому виступають за їх збільшення та відносне скорочення споживчого попиту. Причому одним із головних інструментів фіскальної політики стають податки, за допомогою яких передбачається стимулювати ріст заощаджень та інвестицій. Разом із цим, прихильники даної теорії вказують на важливість граничних ставок податку, оскільки, на їх думку, ці ставки мають безпосереднє відношення щодо прийняття рішень про додаткову роботу, додаткові заощадження та інвестування [89, с. 356].

Безперечно, що значна увага податкам приділялась і в кейнсіанській теорії, якою передбачалось при їх збільшенні чи зменшенні впливати на зміну сукупного попиту. Однак, у межах кейнсіанського підходу податкова система розглядалась головним чином з точки зору її можливості стабілізувати економіку та досягти рівномірності в оподаткуванні за допомогою прогресивної шкали ставок оподаткування. Тобто, головним завданням у кейнсіанському аналізі вважалось досягнення змін у сукупному попиті в ту чи іншу сторону без будь-якого маніпулювання середніми і граничними ставками оподаткування. Тому альтернативою кейнсіанській фіскальній політиці, на думку прихильників теорії пропозиції є, скорочення граничних ставок при оподаткуванні прибутку корпорацій і особистих доходів громадян. На їх думку, ефективність зниження податків залежатиме від “набору” заходів фіскальної політики. Кінцевий результат цих заходів визначатиметься взаємодією “ефекту доходу” (тобто збільшення доходів економічних суб’єктів за рахунок зменшення податків без будь-яких зусиль із їх боку, що зменшує бажання займатись виробничою діяльністю) та “ефекту заміщення” (коли зменшення граничних податкових ставок сприятиме збільшенню доходів за рахунок додаткових “трудова зусиль”, що викличе бажання в економічних суб’єктів “заміщувати” дозвілля роботою, а споживання

заощадженнями [107, с. 21]. Інший важливий елемент фіскальної політики прихильниками теорії пропозиції вбачається у зменшенні державних видатків з одночасним зменшенням податкових ставок. Його суть зводиться до того, що зі зменшенням державних видатків, яке за величиною, можливо, дорівнюватиме зменшенню доходів бюджету через зниження ставок оподаткування, дозволить залишити в розпорядженні економічних суб'єктів приблизно такий самий дохід, що вони мали й раніше. Все це дозволить зупинити вплив “ефекту доходу”, а зміни в пропозиції робочої сили та капіталу у відповідь на зміни податкових ставок, будуть відображати в основному дію “ефекту заміщення”. Такі дії заходів фіскальної політики, на думку прихильників теорії пропозиції, мають забезпечувати довготривале неінфляційне зростання економіки, яке стає головною метою економічної політики [107, с. 22].

Найбільш широке практичне застосування теорії пропозиції відбувається в США під час податкових реформ, проведених адміністрацією президента Рональда Рейгана (1981-1988), що відомі серед науковців та практиків як періоди “рейганоміки” (походить від прізвища ініціатора реформ). Основна увага в фіскальній політиці “рейганоміки” приділялась податковому регулюванню, яке ґрунтувалось на прийнятих в 1981 р. Законі про податки з метою економічного оздоровлення (Economic Recovery Tax Act – “ERTA”) та в 1986 р. Законі про податкову реформу (Tax Reform Act – “TRA”). Серед економістів дані закони одержали схвальні відгуки. Про їх важливість свідчить висновок відомого американського економіста Дж. Стігліца, який у той час писав, що закон про податкову реформу, прийнятий Конгресом в 1986 р., розглядається деким як найбільш важливий закон про податки, введений після запровадження податку з доходів фізичних осіб [195, с. 368]. А вже за період з 1913р. по 1986 р. виникло багато особливостей у визначенні категорій доходу. На невизначеність категорії доходу в податковому законодавстві США ще в кінці 30-х років звертав увагу відомий американський економіст Г. Сіммонс, який писав, що податкові закони не дають реального визначення доходу, а в основному встановлюють правила стосовно того, що повинно бути до нього включено, а що можна вирахувати [33, с. 11]. Очевидно, що це стало однією із причин активності платників до винайдення способів ухилень від оподаткування. Податкові “лазівки”,

способи вкладення капіталу – все це набуло вагомості серед окремих платників, які могли збільшити свої доходи після сплати податків. Крім того, це давало можливість одержати додаткові доходи для бухгалтерів, юристів і брокерів, які придумували різні комбінації для ухилень від сплати податків.

Цілком закономірно, що за такої ситуації основною компонентою теорії пропозиції в податковій політиці “рейганоміки” стало зменшення податків, і особливо, особистого податку з доходів населення. Так, протягом трьох років ставки цього податку зменшились в середньому на 23 %, а максимальна ставка на незароблені доходи та нерухомість – із 70 до 50 % [19, с. 90].

Поряд із цим, значно зменшились ставки податків із прибутку корпорацій та приріст ринкової вартості капітальних активів, розширилось використання інвестиційного податкового кредиту, була введена надзвичайна пільгова система амортизаційних відрахувань. Зниження податків із корпорацій та надання пільг в оподаткуванні схвально сприймалось прихильниками податкової реформи. Так, один із авторитетних американських економістів М. Фелдстайн, який найближче знаходився до джерел її проведення щодо цього писав, що податкова політика, яка стимулює заощадження корпорацій, обов’язково приведе до зростання сукупних інвестицій [92, с. 62].

Однак, як засвідчила практика, проведена податкова реформа за рецептами прихильників економіки зорієнтованої на пропозицію не виправдала себе. Так, за період 1983-1985 рр., державна казна недорахувалась 324 млрд. дол. податку з доходів населення та 81 млрд. дол. – з корпорацій: Поряд із цим, значно збільшилась кількість заможних американців, що почали широко використовувати податкові пільги та законодавчі “лазівки” з метою зменшення податкових зобов’язань. Зокрема, лише за результатами 1983 р., 30 тис. громадян з доходами більше 250 тис. дол. не виплатили ні одного centa податків із доходу. Майже аналогічна ситуація зі сплатою податків спостерігалась серед юридичних осіб. Так, у 1985 р. не платили податків із доходів 42 із 250 найбільших компаній, а 130 з них за останні 5 років ухилялись від оподаткування протягом року... [19, с. 90-91]. У той же час за перші чотири роки правління адміністрації Р. Рейгана великі платники, зокрема банки, зуміли додатково одержати від скорочення податків 750 млрд. дол. [9, с. 242].

Такі недоліки в організації сплати податків вимагали вдосконалення податкової системи. З цих причин міністр фінансів рейганівської адміністрації США Джеймс Бейкер слушно зауважував, що четверо з кожних п'яти американців вважають податкову систему несправедливою – яку необхідно замінити. Приблизно така ж кількість людей визнає, що при сплаті податків розповсюджений обман [124, с. 80].

Концептуальною основою наступної податкової реформи, розпочатої за законом 1986 р., стали теоретичні обґрунтування, які зводились до того, що зменшення податкового регулювання сприятиме підприємницькій ініціативі та формуванню більш раціональної структури потоків капіталу і таким чином стимулюватиме технічний прогрес та приведе до економічного зростання без втрат для бюджету та посилення податкового тягаря. За цими теоретичними положеннями будувались й основні принципи податкової системи. Їх суть зводилась до невторчання в прийняття рішень господарюючих суб'єктів, рівність в оподаткуванні доходів, незалежно від форм вкладення капіталу та галузей економіки, рівномірність податкового тягаря для платників з однаковим рівнем доходів, оподаткування реальної величини доходів (з урахуванням рівня інфляції) тощо. Досягти цього передбачалось за рахунок зменшення граничних ставок та їх прогресії, розширення податкової бази завдяки скасуванню пільг, із одночасним спрощенням податкової системи. Так, при оподаткуванні доходів фізичних осіб, діюча до того часу 14-розрядна шкала граничних ставок від 11 до 50 % з початку 1987 р. була замінена 5 ставками від 11 до 38,5 %, а з початку 1988 р. – двома – 15 і 28 % [19, с. 93]. Про вплив податкової реформи на розмір зобов'язань зі сплати податку з доходів фізичних осіб США свідчать дані табл. 5.1.

Із даних табл. 5.1 видно, що зі зменшенням податкових зобов'язань із податку на доходи фізичних осіб у кожній групі платників збільшились реальні їх доходи. Однак найбільше зростання спостерігалось для тих груп доходів, одержувачі яких не мали “пасивних витрат” (до таких витрат, для прикладу, належали інвестиції в нерухомість, в управлінні якої інвестор не брав участі). Так, для платників податку, в яких сума доходу складала від 100 до 200 тис. дол. та більше, реальний дохід зростав від 3,1 до 5,4 %. Зауважимо, що до проведення податкової реформи особи з мільйонними доходами могли взагалі не сплачувати податку, зменшуючи всі види доходів на

величину “пасивних витрат”. З проведенням податкової реформи “пасивні витрати” стало можливо вираховувати лише з “пасивних доходів” і то з поетапним впровадженням цього положення протягом чотирьох років. Разом із цим, звертають на себе увагу й нерівномірні відхилення у величині реальних доходів між самими групами. Зокрема, для платників з доходами у розмірі 40-50 тис. дол. відхилення від попередньої групи склали 1,5 процентних пункти, тоді як для наступної групи лише 0,7.

Таблиця 5.1

Зміни в зобов'язаннях федерального податку на доходи з фізичних осіб США після проведення податкової реформи 1986 р.

Групи доходів (тис. дол.)	Зменшення податкових зобов'язань (%)		Приріст доходів після виплати податків (%)	Відхилення приросту доходів від попередньої групи (+; -)	В тому числі для осіб, які не мають “пасивних витрат” (%)		Відхилення приросту доходів від попередньої групи (+; -)
	з податку на доходи	з податків на доходи і соціальному страхуванню			Зменшення зобов'язань по податку з доходу	приріст доходів після виплати податків (%)	
до 10	65,1	16,2	1,0	-	66,5	1,0	-
10-20	22,3	11,9	1,5	0,5	22,5	1,5	0,5
20-30	9,8	5,9	1,0	-0,5	10,4	1,1	-0,4
30-40	7,7	4,8	0,9	-0,1	8,9	1,1	0,0
40-50	9,1	5,9	1,3	0,4	10,2	1,5	0,4
50-75	1,8	1,3	0,3	-1,0	4,1	0,7	-0,8
75-100	1,2	1,0	0,2	-0,1	6,4	1,5	0,8
100-200	2,2	1,9	0,6	0,4	10,1	3,1	1,6
Більше 200	2,4	2,4	0,8	0,2	14,0	5,4	2,3
В середньому	6,1	4,4	0,9	-	10,8	1,5	-

Джерело: складено та розраховано автором за даними [19, с. 93].

Водночас суттєво зменшувались й ставки податку з доходів корпорацій та одночасно понижувався рівень прогресії в ставках оподаткування. Так, до проведення податкової реформи для корпорацій діяла прогресивна шкала з такою градацією ставок: доходи до 25 тис. дол. оподатковувались за ставкою 15%; 25-50 тис. дол. – 18%; 50-75 тис. дол. 30%; 75-100 тис. дол. – 40%; більше 100 тис. дол. – 46%. Починаючи з 1 липня 1987 р., граничну ставку було зменшено до 40%,

а з 1 липня 1988 р. – до 34 %. Причому замість 4-розрядної шкали ставок оподаткування до 100 тис. дол., у 1988 р. вводились дві ставки на доходи до 75 тис. дол.: 15 % – на перші 50 тис. дол. і 25 % – на наступні 25 тис. дол. Сума доходу, що перевищувала 75 тис. дол., оподатковувалась за максимальною ставкою 34 % з наступним її збільшенням до 39 % для доходів, що знаходились у межах від 100 до 335 тис. дол., із метою компенсації втрат бюджету при пільговому оподаткуванні перших 75 тис. дол. [19, с. 94].

Оцінюючи податкову реформу США з точки зору спрощення податкової системи, слід зазначити, що за переконаннями її ініціаторів для 80 % платників, доходи яких оподатковувались за ставкою 15 %, суттєво полегшувався порядок оформлення декларацій. Проте в перехідний період платники відчули певну незручність в обчисленні податків, оскільки для індивідуальних платників і корпорацій необхідно було проводити два різні розрахунки податкової бази, як для визначення звичайного, так і мінімального податку. Причому до бюджету виплачувався більший податок. Поряд із цим, значно великим за обсягом був і сам закон, який займав більше тисячі сторінок тексту [19, с. 98]. Однак, як засвідчила практика, обчислення та сплата податку з доходів фізичних осіб, складність оформлення податкової декларації (так званої форми 1040), яка включає в себе приблизно 80 сторінок тексту та біля 400 питань із детальними інструкціями [128, с. 10], й надалі залишається актуальною проблемою для платників податків. Це дало підстави податковим експертам США стверджувати, що необхідно бути професором у сфері бухгалтерського обліку, щоб зрозуміти нову форму податкової декларації [82, с. 69]. Тому оформлення податкової декларації вимагає допомоги спеціальних консультаційних служб, які беруть на себе відповідальність перед державою за правильність нарахування податку та достовірність оформлення цього важливого документа.

З наведених даних очевидним є те, що із зменшенням ставок оподаткування як із доходів фізичних осіб, так і корпорацій стало головним стимулом для населення та підприємців. У цьому й полягала основна ціль заходів проведених адміністрацією Р. Рейгана, кінцевою метою яких, як пишуть американські економісти Кемпбелл Р. Макконнелл і Стенлі Л. Брю, було скорочення податкового “кліну” і, головне, зміцнення стимулів до праці, заощаджень та інвестування [89, с. 358].

Проблему економічного стимулювання за рахунок податків намагались вирішити й кейнсіанці. Так, пропонуючи підвищення платоспроможного попиту, як одного із важливих стимулів економічної діяльності, кейнсіанці вбачали досягнення цієї мети за допомогою прогресивного податку на доходи фізичних осіб. Дана точка зору має дуже просте обґрунтування, яка зводиться до того, що малі доходи відразу направляються на споживання, збільшуючи споживчий попит та стимулюють збільшення обсягів виробництва. Зовсім інше значення кейнсіанці надають високим доходам, значна частина яких перетворюється в заощадження і тим самим у меншій частині стимулюють виробництво. Тому, на думку кейнсіанців, більш високе оподаткування великих доходів не стримуватиме стимулів росту виробництва, а навпаки, при більш досконалому перерозподілі державою зібраних податків на користь малозабезпечених тільки збільшить ці стимули.

Поряд із цим, теоретичні школи по-різному підходять до розгляду податку з доходів фізичних осіб як одного із важливих інструментів соціальної справедливості. Так кейнсіанці, захищаючи доцільність звільнення від податків малозабезпечених верств населення в поєднанні з прогресивним оподаткуванням багатих, обґрунтовують такі заходи не лише стимулюючим ефектом, як зазначено вище, але й вбачають у цьому соціально-справедливий характер.

Зовсім по-іншому трактують соціальну справедливість прихильники теорії, зорієнтованої на пропозицію, та монетаристи. Зокрема, відстоюючи ідею зменшення податків на багатих, яке має певний стимулюючий характер, представники цих шкіл звертають увагу й на те, що цей захід вказуватиме й на соціальну справедливість, так як не можна карати підвищеними податками людей за їх здатність виконувати в суспільстві більш важливі, а відтак і більш оплачувані функції [128, с. 10].

Отже, в економічній системі, що сповідує неоконсервативну модель економіки, одним із головних інструментів регулювання ринкового середовища й надалі залишались податки. Прихильники економіки, зорієнтованої на пропозицію, вважають, що зменшення податків є однією з важливих умов стимулювання заощаджень і проведення інвестування. Причому рівень збільшення податкових надходжень у державному бюджеті залежить як від величини ставки

податку, так і від бази оподаткування. Більше того, при збільшенні ставки оподаткування порушується ділова активність суб'єктів, що стає причиною втрат доходів та зменшення податкової бази. У цьому питанні з прихильниками теорії пропозиції майже солідарні монетаристи. Однак, якщо теоретики "економіки пропозиції" надають податковому стимулюванню виробництва пріоритетне значення, то монетаристи обмежуються завданнями фінансової стабілізації, виходячи, в першу чергу, зі зменшення дефіциту державного бюджету. У свою чергу, неокласики піддають критиці зростання державних видатків, стверджуючи, що саме це є однією із причин нестабільності в економіці та в обмеженні вільного підприємництва.

Таким чином, на відміну від кейнсіанських теорій, які надавали важливе значення фіскальній політиці та розглядали особисті заощадження з відносно невисоким ступенем ефективності, що трансформувались в інвестиції й зводились, в основному, до маніпулювання попитом за допомогою бюджетної політики, теорія пропозиції вбачає саме в збільшенні заощаджень із відповідним скороченням споживчого попиту головну умову накопичення капіталу. Все це дає підстави прихильникам теорії економіки, зорієнтованої на пропозицію вимагати зменшення як абсолютної величини податків, так і їх структурної раціоналізації, усунення надмірної податкової прогресії, скасування необґрунтованих із точки зору принципу досконалої конкуренції податкових пільг, що сприятиме зменшенню незароблених прибутків. Це й стало однією з переваг теорії, зорієнтованої на пропозицію, яка, як зазначено вище, відіграла основну роль у проведенні податкових реформ у США та інших західних країнах. Показовим досягненням теорії пропозиції, що відіграла важливу роль у проведених реформах, є крива Артура Лаффера.

5.1.1. Обґрунтування оптимальної податкової ставки за теорією Артура Лаффера

Податкова теорія економіки, зорієнтованої на пропозицію, найхарактерніше проявилась у період 70-х років ХХ ст. у дослідженнях одного із найбільш авторитетних та порівняно молодого на той час економіста із Південно-Каліфорнійського університету (м. Лос-Анджелес, США) Артура Лаффера. Підтримуючи ідею зменшення податків, яка сповідувалась прихильниками даної концепції, А. Лаффер

стверджував, що більш низькі ставки оподаткування достатньо сумісні з попередніми та навіть зі збільшенням податкових надходжень [89, с. 358]. По суті, таке положення суттєво заперечувало кейнсіанську теорію, яка на той час ще не втрачала своїх позицій. Адже, на відміну від американських економістів кейнсіанського напрямку, які стверджували, що зменшення податків на підставі прийнятого у США Закону від 1981 р. приведе до великого бюджетного дефіциту, а відтак – і до збільшення темпів інфляції, А. Лаффер доводив зовсім протилежне. На його думку, зменшення податків не може викликати інфляційні дефіцити, оскільки дефіцит – це лише барометр того, що відбувається. Тому в даний час, як зазначав А. Лаффер, він є індикатором крайньої слабості нашої економіки. І єдиним засобом для вирішення проблеми дефіциту – є сприяння економічному зростанню [41, с. 146]. Саме в економічному зростанні А. Лаффер вбачав вихід для зменшення інфляції. Все це й дозволяло йому далі стверджувати, що інфляцію можна зупинити тільки виростаючи з неї, а не скорочуючи ділову активність [41, с. 154].

Слід зазначити, що така антиінфляційна програма знайшла своїх прихильників серед відомих на той час економістів. Зокрема, Дж. Гілдер, віддаючи належне концепції А. Лаффера, щодо цього писав, що не існує іншої практично можливої антиінфляційної програми, крім як заснованої на теорії Лаффера, яка зводиться до стимулів з боку пропозиції [41, с. 154].

Як відомо, свою концепцію А. Лаффер обґрунтував за допомогою графіка (рис. 5.2), що в різних наукових працях одержав назву “кривої Лаффера”, “лафферового ефекту”, “закону Лаффера” [136, с. 34]. Саму ідею цієї концепції А. Лафферу підказав на початку 70-х років один із молодих на той час канадських економістів Р. Манделл, який зобразив її лише в загальному вигляді [41, с. 142].

З огляду на розвиток подій можна припустити, що ця ідея сподобалась А. Лафферу, який не лише теоретично обґрунтував залежність податкових надходжень від ставки податку, але й зумів довести доцільність її застосування в податковій системі США. У такому спрощеному вигляді крива стала широко вживатись у лексиконі політиків, журналістів та серед освіченої аудиторії громадськості. Хоча на початковому етапі свого виникнення графік А. Лаффера мав дещо іншу форму (рис. 5.3), який хоча й був складнішим, але за своїм змістом не відрізнявся від наведеного вище.

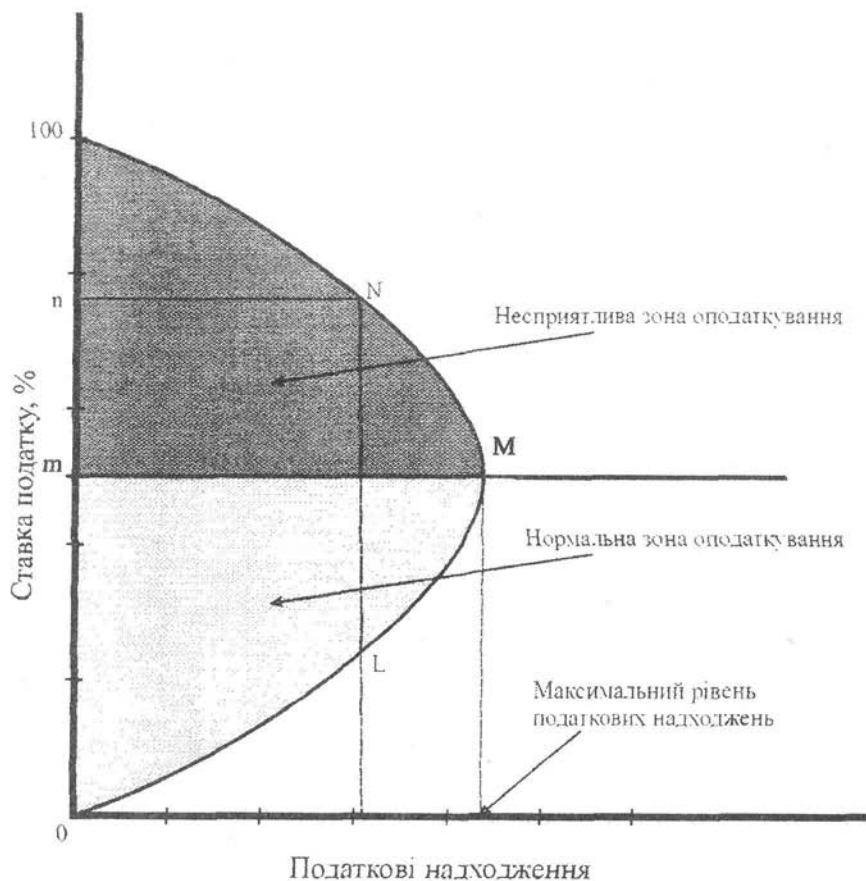


Рис. 5.2. Залежність між ставками податків і податковими надходженнями.

Джерело: [89, с. 358].

Умовні позначення: В – податкова база (ринковий випуск продукції, оподатковувана частина національного виробництва); М – доходи бюджету; N – ставка (норма) оподаткування, %; ε – еластичність податкової бази (випуску продукції) за податковою ставкою ($\varepsilon = T/V * (dV/dT)$).

Як уже зазначалось, графік А. Лаффера вказує на зв'язок між ставками податків і податковими надходженнями. Основна його ідея зводиться до того, що при збільшенні ставки податку від нуля до 100 %

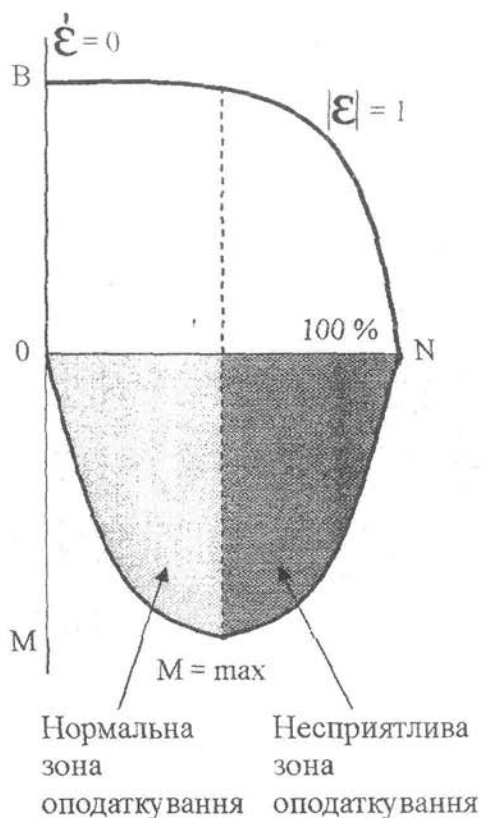


Рис. 5.3. Початковий графік Лаффера.

Джерело: [41, с.144].

податкові надходження також будуть збільшуватись, але лише до якоїсь максимальної точки (M), яку й називають "точкою Лаффера". Причому, після її перетину та подальшим переміщенням вверх суми коштів до бюджету знову почнуть зменшуватись. Причиною такого зменшення є те, що більш високі ставки податку стримують економічну активність суб'єктів ринку – платників податків, а це, в свою чергу, приводить до зменшення податкової бази. Це добре видно з рис. 5.2 тоді, коли ставка податку досягне позначки 100% . За такої ситуації податкові надходження зменшаться до нуля, оскільки в цьому випадку оподаткування набирає конфіскаційного характеру.

Якщо ж ставку податку зменшити до величини точки N , у якій знаходитиметься й економіка країни, то таке зменшення, на думку А. Лаффера, сприятиме стійким податковим надходженням. Хоча за своїм обсягом вони будуть суттєво відрізнятись від максимальної їх величини, характерної для точки M . І навіть при зменшенні ставки податку з точки N до рівня L величина податкових надходжень залишиться незмінною, а якщо навіть і зміниться, то в сторону збільшення.

У цьому й полягає суть ідеї А. Лаффера, що при менших ставках податків можливо створити умови для стимулювання індивідів до ділової активності, заощаджень, інвестування, а відтак – і до розширення виробництва та збільшення національного доходу й податкової бази. Саме завдяки збільшенню податкової бази можливо підтримати на колишньому рівні податкові надходження, не зважаючи на те, що ставки податку значно зменшено.

Зовсім інша ситуація спостерігатиметься при збільшенні ставки податку понад зазначену величину, що не сприятиме виробництву та зайнятості населення. Очевидно, що така ситуація відобразиться й на надходженнях до бюджету, які почнуть зменшуватись. Тому, на думку відомого американського економіста, прихильника економічної теорії, зорієнтованої на пропозицію Д. Кларка, який, підтримуючи ідею зниження норми оподаткування, стверджував, що це створить додаткові стимули до активізації виробничої діяльності і причому в таких масштабах, внаслідок яких нові суми податкових надходжень до бюджету компенсують втрати, пов'язані з початковим зменшенням податків [225, с. 40], [193, с. 27].

Тому з точки зору А. Лаффера, “Податкові надходження є одночасно продуктом ставки оподаткування та податкової бази. У той час, коли податкова ставка збільшується, база скорочується. Ефект впливу зміни норм оподаткування на бюджетні надходження, відповідно, залежить від величини еластичності випуску продукції за податковою ставкою (ϵ). Ця еластичність... у більшості випадків негативна. Коли її... величина “проходить” мінус одиницю, податкові надходження починають зменшуватись зі зростанням норми оподаткування. Податкові ставки здійснюють свій вплив на ділову активність – чи податкову базу – за допомогою... впливу на економічні стимули. Якщо економічні агенти зацікавлені в чистому доході, за вирахуванням податків, то тоді запровадження податку

перешкоджатиме виробництву оподатковуваних товарів. Хоча на певному рівні податкових ставок викликане таким чином зменшення виробництва може компенсувати приріст бюджетних надходжень у результаті збільшення норми оподаткування” [41, с.143-144]. Звідси А. Лаффером робиться висновок, що граничний рівень ставки податку не повинен перевищувати 30 % від загальної суми доходів з усіх осіб, включаючи як підприємців, так і найманих працівників. При перевищенні ставкою податку зазначеного оптимуму це негативно відобразатиметься на самому господарстві, його працівниках та й на державних фінансах у цілому.

Цілком очевидно, що зазначені вище маніпулювання з ставками оподаткування мають впливати й на регулювання бюджетного дефіциту. Причому з цього положення прихильниками економічної теорії, зорієнтованої на пропозицію, робиться більш ґрунтовніший висновок, що зменшення норми оподаткування матиме позитивний вплив і на інші чинники, які сприятимуть зниженню бюджетного дефіциту.

По-перше, зі зниженням ставок оподаткування значно зменшиться кількість випадків ухилень від сплати податків. Адже за високих граничних ставок платники схильні до приховування податкової бази, використовуючи як законні (у вигляді законодавчих лазівок), так і незаконні способи заниження податків.

По-друге, зменшення ставок оподаткування сприятиме розширенню стимулів до виробництва, що стане причиною збільшення рівня зайнятості населення. Зрозуміло, останнє дозволить уряду менше коштів виділяти з бюджету на здійснення трансферних платежів [89, с. 359]. Тут йдеться про виплату допомоги з безробіття, яка зменшиться через збільшення зайнятості населення. Звісно, що це стане ще однією причиною зменшення дефіциту бюджету.

Отже, з наведеного очевидно, що зменшення ставок оподаткування є однією з важливих умов, яка найкраще відображає основні положення теорії економіки пропозиції.

Безумовно, що така податкова політика максимально наближена до її сприйняття як підприємцями, так і найманими працівниками, оскільки вона однаковою мірою стимулює як перших, так і других. Для одних таке стимулювання проявляється у збільшенні прибутків, а для інших – у зростанні заробітної плати. Адже, як зазначав А. Лаффер:

“... Люди обґрунтовують свої вчинки на стимулах. Якщо ви змінюєте ці стимули, вони змінюють свою поведінку. Вони (люди – В. С.) не працюють для того, щоб платити податки.” [41, с. 151]. Тут не можна не звернути увагу на думку А. Лаффера, у якій найкраще віддзеркалено основну ідею запозичену в представників теорії раціональних очікувань, яка, як нами вже зазначалось, не відкидалась основоположниками даного напрямку в економічній теорії.

Зрозуміло, що зі зменшенням ставок оподаткування не втрачається зиск і для держави. Адже вона й надалі продовжує одержувати свої доходи у вигляді податків із прибутків юридичних та доходів фізичних осіб. Причому їх величина, дотримуючись теорії прихильників економіки пропозиції, не зменшиться, а, можливо, ще й збільшиться за рахунок пожвавлення економічних суб'єктів. Всі сторони цього процесу знаходяться в умовах, які певною мірою їх задовольняють. Мабуть, із цих міркувань один із відомих прихильників “економіки пропозиції” Дж. Ванніскі писав, що оптимальною податковою ставкою, яка забезпечує максимальний розмір надходжень до державного бюджету, є така ставка, за якої податкоплатники самі бажать бути оподаткованими [227, с. 98], [193, с. 27].

Однак, на обсяг податкових надходжень, як зазначено вище, безпосередній вплив має й ухилення від сплати податків (рис. 5.4), яке також може збільшуватись або зменшуватись залежно від норми оподаткування. На цьому акцентував свою увагу й А. Лаффер, який стосовно цього зауважував, що чим більші граничні ставки оподаткування, тим сильніший буде спонукальний мотив у індивідів для ухилення від них [41, с. 151]. Отже, при надмірному підвищенні норми оподаткування підприємці втрачають економічний зиск, що призводить до приховування податкової бази. Але разом із цим відбувається вплив і на збільшення доходів тіньової економіки, під якою за визначенням Т. Кузнєцової [85, с. 127] розуміють незареєстровану статистикою економічну активність чи процес створення нової вартості, яка фактично не реєструється, але повинна реєструватись, згідно діючого законодавства.

Причому в структурі тіньової економіки, виходячи з класифікації, яку дають їй сучасні науковці [98, с. 22], необхідно також розрізняти види доходів, які бізнесмени можуть отримати за рахунок прихованої, неформальної чи нелегальної діяльності. До прихованої зазвичай відносять діяльність, яка не забороняється законодавством і належить

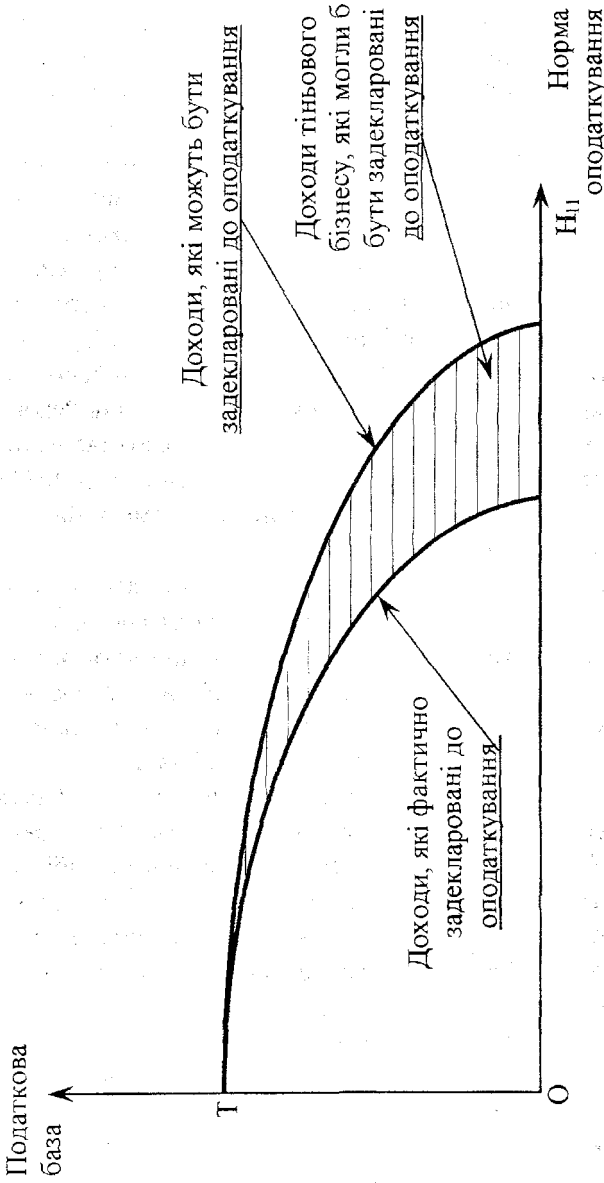


Рис. 5.4. Залежність між величиною норми оподаткування та ухиленням від сплати податків.
Джерело: [166, с. 139].

до підприємницької та вимагає реєстрації її суб'єктів у якості платників податків. Однак саме ухилення від оподаткування за такого виду діяльності й характеризує її як частину тіньової економіки.

Серед неформальної економічної діяльності також виділяють ту, яка не заборонена законодавством. Однак, на відміну від попередньої класифікаційної ознаки, даний вид проводиться індивідуальними виробниками і не оформляється в установленому порядку. Іншою її особливістю є те, що вона може повністю або частково спрямовуватись на виробництво продукції та послуг для власного споживання. Проте складність в адмініструванні, нерегулярне одержання доходу та незначні його розміри, які, до того ж, як правило, направляються на задоволення власних потреб, є однією із причин, що сприяє ухиленню та звільненню таких видів доходів від сплати податків.

Отже, серед прихованої та неформальної діяльності (виробництво алкогольних напоїв без спеціальних дозволів (ліцензій) тощо) можуть бути й ті види виробництв, на яких за наявності відповідних документів також вироблятиметься й реалізовуватиметься зазначена продукція. Очевидно, що за відсутності ліцензії такий виробник зможе займатись цією діяльністю приховано або неформально та таким чином ухилитись від сплати податків.

На відміну від зазначених вище видів економічної діяльності, нелегальна вважається незаконною, яка прямо забороняється законодавством [36, с. 14]. Зрозуміло, що з незаконних видів діяльності не можуть сплачуватись і податки.

Тож за оптимальної норми оподаткування легальне виробництво, наприклад, алкогольних напоїв буде проводитись в умовах вільної конкуренції та приносить певні прибутки підприємцям та державі у вигляді податків. Однак, як нами зазначено вище, поряд із легальним виробництвом алкогольних напоїв можуть функціонувати нелегальні структури з виробництва аналогічних виробів, які дозволятимуть отримувати достатні доходи без сплати будь-яких податків (рис. 5.5). Адже вітчизняне податкове законодавство не передбачає декларування доходів від нелегальної (незаконної) діяльності. Очевидно, що такі виробники і не намагатимуться їх декларувати, оскільки вони одержанні від незаконного ведення бізнесу. Причому це правило діятиме навіть тоді, коли існуватиме й оптимальна норма оподаткування. Даний висновок ґрунтується на тому, що нелегальне виробництво через свою недосконалість (виготовлення алкогольних напоїв у домашніх умовах тощо) не зможе одержати офіційного дозволу від органів державної виконавчої влади.

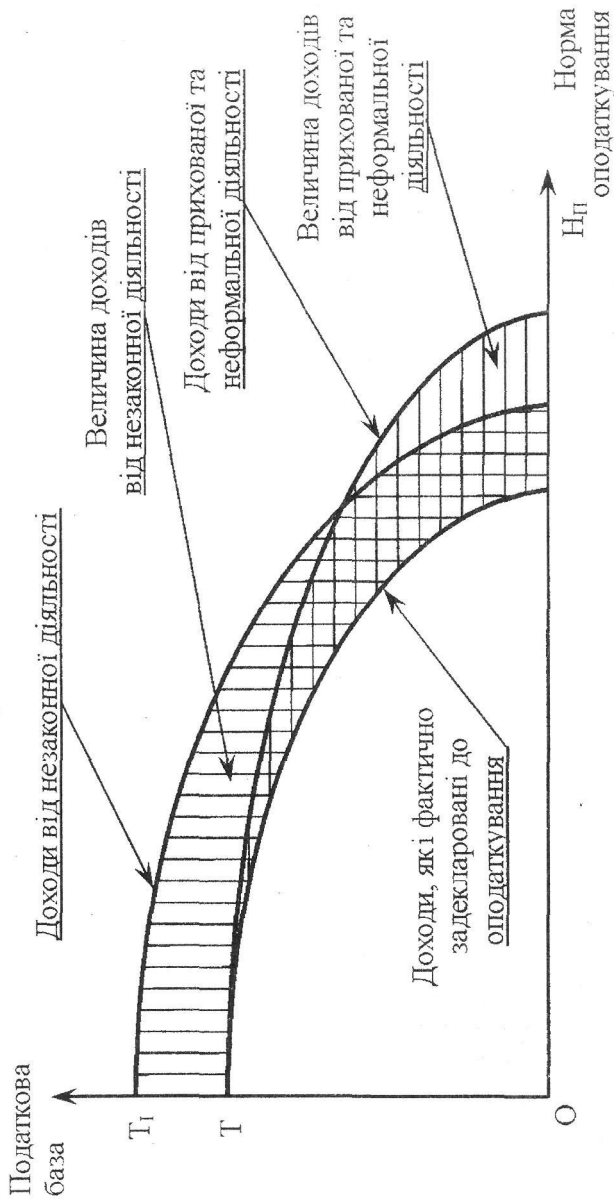


Рис. 5.5. Залежність у розподілі величини тіньових доходів від норми оподаткування.

Примітка: побудовано автором.

Проте із збільшенням норми оподаткування підприємств, які займались легальним виробництвом алкогольних напоїв змушені зменшувати їх випуск, або виробляти приховано чи неформально без сплати податків. Звісно, що дана частина продукції, ціна якої зменшиться на величину податку, а можливо, й на частину прибутку, буде конкурувати з алкогольними напоями, які до цього вже вироблялись нелегально (незаконно).

Отже, якщо врахувати те, що при легальному виробництві якість алкогольних напоїв була набагато вищою, оскільки в ньому дотримувалась технологія, проводилась сертифікація продукції тощо, то переведення його в тіньову економіку приведе до певної переваги перед конкурентами-нелегалами. Як наслідок цього процесу доходить тіньового сектора, який одержував їх від незаконної діяльності до підвищення норми оподаткування та продовжує працювати на цих же умовах, почнуть зменшуватись.

Звичайно, якщо врахувати якість продукції, яка випускалась у тіньовому секторі з примітивною технологією, то зі зменшенням її кількості внаслідок впливу конкуренції у виграші залишиться споживач. Але це вже інше питання, яке також потребує свого вирішення. Адже для забезпечення випуску якісної продукції не обов'язково виробництво "заганяти в тінь". Для цього доцільно використовувати цілком цивілізовані методи регулювання, включаючи й встановлення оптимальних ставок оподаткування.

Таким чином очевидно, що зміна норми оподаткування впливає не лише на зменшення податкових надходжень до бюджету від легальної економіки, але й на розподіл доходів у тіньовому секторі. Однак із цього загального положення впливає й інший, не менш важливий висновок. Тут йдеться про зворотній процес. Зокрема, яким чином зменшення норми оподаткування, після того, як її було необґрунтовано підвищено, збільшить податкові надходження до бюджету.

Так, якщо дотримуватись концепції прихильників теорії пропозиції, зокрема й "кривої А. Лаффера", що зменшення ставки податку приведе до активізації процесу виробництва, то таке правило повинно спрацювати й для нашого випадку. Тож виробник алкогольних напоїв, який з підвищенням ставок оподаткування вимушено перейшов працювати в тіньову економіку, повинен відновити своє легальне виробництво після їх зменшення та приступити до сплати податків.

Звісно, що на такий захід із боку виробника, виходячи з теорії економіки пропозиції, цілком логічно розраховувати. Але чи завжди такі сподівання справджують? Тут, мабуть, все залежатиме від того, наскільки досконалыми будуть схеми ухилення (проведення бартерних операцій, розрахунки з бюджетом векселями та взаємозаліками тощо), що діють у тіншовому секторі.

Тому, на нашу думку, при досконалих схемах ухилень платнику просто буде не вигідно відновлювати своє легальне становище та проводити сплату податків. Причому порівняно з тіншовою економікою, в якій відсутня їх офіційна сплата (хоча й не відкидається “тіннове оподаткування”, на зразок “рекетирських поборів” тощо), навіть зі зменшенням норми оподаткування, що передбачатиметься податковою політикою держави, податкове навантаження для такого платника вважатиметься надмірним. Адже для “відмивання” грошей, як зазначають вітчизняні науковці В. Вишневський і Д. Ліпницький, втрачається менше 10 % від загальної суми угоди [39, с. 115].

Звісно, що при встановленому в Україні податковому коефіцієнті в межах 35-40 % від ВВП [3, с. 665], зазначена вище межа є набагато привабливішою для будь-якого платника податків. Однак зменшити податки до цієї величини чи навіть до 18-20 % від ВВП з метою врівноваження тіншового та легального оподаткування з урахуванням факторів ризику, практично неможливо. Та й якщо навіть гіпотетично допустити, що держава може вдатись до таких заходів, то цілком логічно очікувати аналогічного зменшення й “тіншового оподаткування”. І тоді платники податків, які до цього працювали за тіншовими схемами, мають зробити свій вибір.

Проте, як відомо, навіть при зменшенні ставки податку, виходячи з теорії раціональних очікувань, для пристосування до нових умов оподаткування потрібен певний час. Зрозуміло, що на початку даного заходу, який проводитиме держава в сторону зменшення податків, можуть відбутись втрати доходів бюджетів. Мабуть, це і є одним із положень, яке важко обґрунтувати за допомогою теорії економіки пропозиції, яку сповідають її прихильники. Тому, на нашу думку, дуже правильний висновок щодо цього робить вітчизняний економіст, професор О. Амоша, який пише, що очевидно, не існує простого засобу вирішення складної проблеми економічного зростання і скорочення масштабів тіншової економіки в результаті значного перерозподілу ресурсів на користь

підприємств за рахунок зниження ставок податків [4, с. 15].

Отже, з наведеного впливає загальний висновок, що відновлення легального виробництва та сплати податків можливо очікувати тоді, коли в тіньовій економіці будуть знижені, або проводитиметься активна робота по викоріненню тіньових схем із ухилень від оподаткування. На нашу думку, дані заходи разом із зменшенням ставок оподаткування сприятимуть збільшенню податкових надходжень, що в результаті й відповідатиме положенням прихильників теорії економіки пропозиції.

Однак треба визнати й те, що досягти цього буде нелегко. Адже за умов необачної податкової політики, властивої й для нашої країни, існує набагато більше мотивів до ухилень від оподаткування, ніж це було в періоді, коли виникла концепція А. Лаффера. Тож одна справа, коли в тіньовому секторі знаходиться від 5 до 10 % ВВП [41, с. 145], як це було за часів А. Лаффера, і зовсім інша ситуація спостерігатиметься при 40-50 % тіньового сектора, характерного для сучасної економіки України. Хоча за іншими даними, які оприлюднювались під час президентської компанії 2004 р., рівень тонізації національної економіки нашої держави сягає вже 55 %. Тому навіть незначне підвищення ставки оподаткування за такої високої частки тіньової економіки буде більшою мірою спонукати індивідів до ухилень від сплати податків, ніж у першому випадку. Тут більшою мірою вже може спрацювати психологічний аспект, який ґрунтуватиметься на принципі: "Якщо від сплати податків іншими платниками приховується така частка ВВП, то чому цього не може зробити я"?

На продовження цієї думки заслуговують уваги дослідження з проблем ухилень від оподаткування, проведені вітчизняними економістами В. Вишневським та Д. Ліпніцьким, які пишуть, що податки є тільки одним із мотивів, який спонукає перехід у "тінь", але не вони визначають його можливість. У багатьох країнах із перехідною економікою, як зазначають ці ж науковці далі, стягуються більш високі податки, ніж у Росії та Україні (наприклад, у Словенії, Чехії, Угорщині), а тіньова економіка там характеризується набагато меншими масштабами. Аналогічна ситуація спостерігається й у країнах Організації з економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР): майже немає тіньової економіки (5 % ВВП) в скандинавських країнах, у яких податки відносно високі (Швеція – 50 %; Данія – 51; Фінляндія – 47 % ВВП в 1995 р.), а також в Австрії і Голландії, але тіньова економіка

складає до 20 % ВВП в Італії і Греції, де податки дещо менші (41 – 42 % ВВП в 1995 р.) [37, с. 115]. Тому можна повністю погодитись із професором О. Амошою, який, розвиваючи дану думку далі, пише, що ділову активність гнітять не стільки суми стягнутих податків самі по собі, скільки їхня чисельність, заплутаність, фізична неможливість коректно розрахувати зобов'язання, величезні зусилля і час, що на це витрачається, фактичне безправ'я платників податків [4, с. 15].

Слід зазначити, що встановлення залежності між величиною ставки оподаткування і податковими надходженнями до бюджету дозволило науковцям застосовувати ігрові моделі, пов'язані з ухиленням від оподаткування. Серед перших теоретичних праць, у яких проведено аналіз впливу граничних ставок оподаткування на величину доходів, що декларуються, слід назвати наукові праці М. Аллінгема, А. Сандмо та С. Іцхакі. Зокрема, модель Аллінгема-Сандмо дозволяє сформулювати деякі гіпотези відносно ухилення від оподаткування. Згідно цієї моделі, між величиною податкової ставки і масштабами ухилення від оподаткування має спостерігатись позитивний зв'язок. Крім того кошти, що приховувались від оподаткування, повинні збільшуватись із зростанням добробуту зі зменшеним темпом [173, с. 63].

Отже, в такій моделі при зменшенні граничної податкової ставки передбачається збільшення величини доходу, що декларується, внаслідок скорочення масштабів ухилення від сплати податків. І зовсім протилежна ситуація спостерігатиметься при підвищенні граничної ставки оподаткування, яка приведе до збільшення масштабів ухилень.

Подальший розгляд кривої А. Лаффера дозволяє зробити і деякі інші висновки, що вказують на необхідність уточнення окремих положень його теорії. Зокрема, в сучасних умовах розвитку економіки важко погодитись із тим, що при зменшенні норми оподаткування можливо буде отримати попередню величину податків. Так, сучасні російські науковці С. В. Барулін і О. М. Бекетова, також визнають, що безпідставне збільшення податкового навантаження супроводжується зменшенням суми податкових надходжень, але зменшення податкового навантаження, на їх думку, не гарантує повернення до попереднього обсягу бюджетних доходів [15, с. 36].

Таке слушне зауваження заслуговує на увагу. Очевидно, що для збільшення податкових надходжень після проведення заходів із зменшення норми оподаткування платникам необхідний певний час

для економічної і психологічної адаптації до нових умов оподаткування. Причому зворотній процес потребує не лише адаптаційного часу, але й значних адміністративних витрат порівняно з підвищенням норми оподаткування.

Отже, з наведеного випливає цілком логічний висновок, що до підвищення ставок оподаткування необхідно підходити виважено, оскільки зменшити податкові надходження та “загнати” платника податку в тіньову економіку набагато простіше, ніж повернутись до попередніх бюджетних доходів та відновити легальне виробництво. Разом із цим при проведенні податкової реформи її ініціаторам необхідно пам’ятати одне правило, що платник податку, який працює в “тіні” за відпрацьованими схемами, добровільно з неї не вийде, якщо навіть і зменшити норму оподаткування. Хоча питання зменшення податків, мабуть, не скоро буде розглядатись у нашій державі. Та й чи варто його в даний час очікувати, коли колишній Голова ДПА О. Кіреєв, посадова особа, від якої багато в чому залежала податкова політика нашої країни, посилаючись на напис на будівлі Мінфіну США: “Податки – ціна цивілізованості”, резюмував, що зі зниженням (в Україні – В. С.) податків впаде рівень цивілізованості [129, с. 6].

Виходячи з наведеного вище, вважаємо, що, перш ніж збільшити ставку податку, чи навіть її зменшити, необхідно передбачати можливі наслідки як для бюджету, так і для платника податку. Тут доцільно нагадати, що від надмірного підвищення норми оподаткування застерігав у свій час ще Е. Селігман, який, виділяючи чотири основних негативних чинники в податку з доходів писав, що: 1) стосовно податку з доходів і мит, не завжди правильно, що два плюс два – чотири. Надмірні мита викликають контрабанду; надмірний податок із доходів веде до ухилень... непомірно високі ставки оподаткування стануть наслідком не лише недостатніх надходжень, але й збільшать нерівність між окремими платниками; 2) якщо ж ставки надмірно високі – податок може проявити таку дію, як і високий податок на споживання: звужуючи межу прийняттого існування, він може багато чого позбавити; 3) стягуючи податок із переважно великих доходів, можна серйозно зазіхати на суми, які жертвуються виховним, філантропічним та релігійним установам, і, таким чином, сильно зашкодити інтересам суспільства; 4) надмірні податки на доходи будуть зменшувати залишок коштів, які могли би бути вкладені в підприємства, та перешкоджатимуть розміщенню позик...

Якщо податки надмірні настільки, що перешкоджають розвитку промисловості, очевидно, вони вичерпають джерело майбутніх доходів і, таким чином, знищують взагалі вільний залишок, який став би в нагоді для майбутніх позик [169, с. 23-24].

Поряд із цим потрібно визнати й практичну сторону кривої А. Лаффера, яка особливо добре стала використовуватись у США, починаючи з періоду рейганоміки. Її практичне застосування мало важливе значення на той час для американської економіки, оскільки передбачалось, що вона зможе вирішити проблему дефіциту федерального бюджету. З цієї точки зору тодішній президент Р. Рейган заявляв, що збільшення податків не призведе до зменшення дефіциту. Для того, щоб зменшити дефіцит, нам не потрібні великі податки. Нам необхідний ріст економіки... [41, с. 147]. По суті, це вказувало на офіційне визнання теорії економіки пропозиції, а відтак – і кривої Лаффера.

Можна припустити, що, мабуть, із цих причин дана теорія стала не лише предметом дослідження науковців, але й предметом обговорення серед експертів МВФ. Причому в одному з періодів функціонування цієї авторитетної організації вона знайшла своє практичне застосування, ставши частиною її програми.

Проте, як стало відомо пізніше, практична реалізація концепції А. Лаффера показала й зворотній характер. Адже дефіцит федерального бюджету США в той час не лише не зменшився, а навпаки – ще більше зріс, і після 1983 р. уже складав 200 млрд. дол. [172, с. 449]. У цілому за два терміни перебування Р. Рейгана біля влади дефіцит бюджету в сумарному значенні був доведений до 1,7 трільйона доларів, причиною якого, на думку вітчизняного науковця О. Ф. Морозова, стала податкова реформа [114, с. 62].

Звісно, що за таких умов крива Лаффера не могла не зазнавати критики з боку науковців. Так, результати проведених емпіричних досліджень у США засвідчили, що точка, в якій досягається максимум доходів бюджету ($? = 1$ на графіку Лаффера) (рис. 5.3), знаходиться набагато правіше тієї, яка характеризує фактичний рівень податкового тягаря [172, с. 449]. А це означає, що навіть і при зменшенні податків та збільшенні бази оподаткування бюджет не зміг компенсувати свої втрати.

Узагальнюючи вищенаведене зазначимо, що до цього часу серед науковців ведеться полеміка щодо кривої А. Лаффера. Адже в цій

концепції залишаються не лише теоретичні прогалини, як пише російський економіст Є. Балацький, але й деякі методологічні пересуди, які хоча й знаходяться на поверхні явища, проте мало враховуються в конкретних дослідженнях..., а це не дозволяє, з одного боку, сформулювати чіткі концептуальні положення теорії податків, а з іншого – кількісно оцінити точки Лаффера для реальної економіки [12, с. 31].

Однак, слід відзначити й те, що крива А. Лаффера стала однією з найбільш доказових концепцій, за допомогою якої вдалось зменшити величину податків у податковій системі США та надати їм стимулюючого характеру з метою економічного зростання. Не менш важливе значення вона мала й для оптимізації ставки оподаткування, що дало науковий поштовх для обґрунтування ігрових моделей, пов'язаних із ухиленнями від сплати податків. Очевидним є й те, що за її допомогою вченим було показово доведено регулюючий вплив податків на економічну поведінку господарюючих суб'єктів, яка в результаті мала відобразитись і на величині бюджетних надходжень. Це зайвий раз вказує на необхідність її оцінки з точки зору вітчизняних та зарубіжних науковців в умовах розвитку сучасних податкових систем.

5.2. Узагальнення та оцінка концепції Лаффера у контексті сучасної податкової проблематики

У наш час у науковій літературі та й практичних виданнях економічного спрямування серед науковців і практиків жваво обговорюються питання щодо встановлення оптимальної норми оподаткування для певного платника, галузі, регіону або країни в цілому. З'ясовуючи сутність та величину податкового навантаження для платників податків, автори в своїх працях небезпідставно посилаються на криву Артура Лаффера. Однак до цього часу серед них немає однозначного підходу щодо її оцінки та ролі в регулюванні економіки за допомогою системи оподаткування.

Необхідно зазначити, що дослідження кривої А. Лаффера для підтвердження її достовірності проводиться сучасними науковцями за двома основними напрямками – теоретичним і прикладним [136, с. 34]. Перший із них передбачає моделювання фіскальних й виробничих процесів і теоретичне обґрунтування параболічного виду графіка та наявності точок Лаффера. За іншим напрямком вченими здійснюються

практичні розрахунки з метою визначення точок Лаффера для економік окремих країн.

Очевидним є й те, що багато дискусій серед науковців викликає сама концепція А. Лаффера. Зауважимо, що вона досліджувалась в економічній літературі ще за часів колишнього Радянського Союзу. Зокрема, В. Волобуєв уже в той час звернув увагу на досить ідеалізовану залежність між прогресивністю оподаткування та доходами бюджету [41, с. 142].

Подібної думки щодо достовірності кривої А. Лаффера дотримуються й деякі сучасні науковці. Зокрема, вітчизняні економісти В. Вишневський та Д. Ліпницький, вважають, що крива Лаффера є показовою теоретичною конструкцією. Однак, на їх думку, її важко використовувати в якості достовірного аналітичного інструмента для обґрунтування бюджетно-податкової політики [39, с. 114].

Ще більш радикальніше проти даної концепції виступає відомий російський економіст Є. Балацький. Використовуючи результати власних досліджень та інших відомих науковців, він доходить висновку, що теорія кривої Лаффера є не більш, ніж прекрасна гіпотеза, яка в цілому не підтверджується [136, с. 35].

Тож, провівши значну пошукову роботу з оцінки точок А. Лаффера, російський економіст Є. Балацький звернув увагу на те, що більшість науковців у своїх дослідженнях використовували оптимізаційні моделі, які, на його думку, як з теоретичної, так і з практичної точок зору можуть бути не зовсім досконалими. Тому, застосувавши концептуально новий підхід, який ґрунтувався на дескриптивній моделі, та взявши для розрахунку ціновий фактор, російський науковець робить декілька важливих висновків. По-перше, в традиційних оптимізаційних моделях фіскальний ефект від збільшення ставок оподаткування призводить до двох субефектів. Причому один із них показує вплив ставок оподаткування на виробничу активність господарюючих суб'єктів та економіку країни в цілому, а інший – зростання виробництва на обсяг податкових надходжень.

По-друге, на противагу оптимізаційній, при дескриптивній моделі фіскальний ефект зливається в один субефект. І хоча реакція виробництва на зміну економічних умов також присутня, але вона проявляється в прихованому вигляді і відображається показниками еластичності.

Зазначене дозволяє Є. Балацькому зробити припущення, що на виробничі стратегії підприємств впливають, перш за все, цінові зрушення, а не зміна ставок оподаткування. У результаті їх варіювання, як він пише, змінюється цінова політика на економічних ринках, що призводить до перегляду обсягів виробництва та витрат. Відповідно, фіскальні імпульси позначаються на виробничих параметрах опосередковано – через цінові ефекти [13, с. 85-86].

Потрібно зазначити, що така точка зору заслуговує уваги. Особливої ваги вона набуває тоді, коли мова заходить про підвищений рівень інфляції, яка ще більше спонукає підприємства змінювати свою фінансову політику. І навіть збільшення в цей період ставок оподаткування приводить до ще більшого підсилення інфляції, яка і стає визначальною у виробничій стратегії підприємства. Тому з цієї позиції, мабуть, важко заперечувати Є. Балацькому, який пише, що для економік, які знаходяться на високоінфляційній траєкторії, не має сенсу вести мову про ефекти Лаффера і точки Лаффера, тому що їх просто не існує [13, с. 88].

Така послідовність в оцінці кривої Лаффера є не випадковою. Мабуть, цьому сприяв ідеалістичний підхід А. Лаффера до вирішення поставленої проблеми, оскільки в сучасних умовах обґрунтувати окремі її положення дійсно дуже важко. Зокрема, не всі сучасні економісти погоджуються з тим, що зміна ставок оподаткування безпосередньо впливає на активність підприємств та дозволяє отримати збільшення податків до бюджету.

Досить поширеною серед сучасних науковців стала ідея класифікації точок Лаффера за двома класифікаційними ознаками, що належить російському економісту Є. Балацькому. Її суть зводиться до того, що ставка оподаткування, за якої досягається максимальне значення обсягів виробництва підприємств (ВВП), відноситься до точки Лаффера першого роду. Цілком очевидно, що нарахування податків за даною ставкою найбільше враховує інтереси податкоплатників.

Точкою Лаффера другого роду називають таке розміщення ставки оподаткування на кривій, за якого свого максимального значення досягають податкові надходження. Зрозуміло, що таке визначення величини податків більшою мірою розраховано на потреби бюджету.

З цих міркувань Є. Балацький пов'язує фінансові критерії ефективності діяльності підприємств із величиною фіскального ефекту

першого роду. При цьому економічні критерії результативності податкової політики держави, на його думку, визначають величину фіскального ефекту другого роду. Відповідно фіскальний ефект першого роду “відповідає” за формування точок Лаффера першого роду, а фіскальний ефект другого роду домінує при визначенні точок Лаффера другого роду [12, с. 36-42].

Слід підкреслити, що за наявності точок Лаффера першого та другого роду необхідно однаковою мірою приділяти увагу кожній із них. Однак сучасна теорія оподаткування більше оперує точками Лаффера другого роду, що вказує на встановлення норми оподаткування з позиції фіскальних інтересів держави.

Зазначена точка зору, на нашу думку, є не зовсім обґрунтованою. Адже на практиці може скластись ситуація, за якої податковий тягар у точці Лаффера другого роду буде меншим, ніж у точці Лаффера першого роду. Очевидно, що це не відповідатиме інтересам виробника, оскільки, на перший погляд, але лише на перший погляд, незначний податковий тягар стимулюватиме зниження виробництва, при здавалося б нормальному оподаткуванні.

На продовження наведеної думки слушне зауваження робить і грузинський економіст, професор В. Папава. Використовуючи ідею Є. Балацького та результати власних досліджень щодо достовірності концепції Лаффера, він пише: “Якщо побудувати криву Лаффера на основі показника податкового тягаря, то точка Лаффера першого роду буде меншою, тобто лівіше на осі абсцис, ніж точка Лаффера другого роду. Іншими словами, максимальний обсяг ВВП досягається при значенні показника податкового тягаря, меншому, ніж якби до бюджету надходили максимальні податкові надходження. Це означає, що в проміжку точок Лаффера двох родів збільшення податкових надходжень до бюджету можна забезпечити й при скороченні ВВП” [136, с. 36].

Проте, не зважаючи на таку розбіжність сучасних науковців в оцінці кривої Лаффера, інші дослідники звертають увагу на те, що для окремих країн, перш за все, з посткомуністичною економікою, вона є прийнятною. Так, відомі в наукових колах вчені, професори Г. Беккер та Дж. Сакс (перший щодо Грузії, другий стосовно України) пропонують зменшити податковий тягар для зростання економічної активності і збільшення податкових надходжень до бюджетів зазначених країн. Дана точка зору,

як засвідчує подальший розвиток економічних процесів у Грузії, мала своє практичне підтвердження. Стосовно цього грузинський економіст, професор В. Папава пише, що це не може вказувати на незаперечний доказ достовірності всієї кривої, але за деяких умов підтверджує існування взаємозв'язку між підвищенням податкових надходжень до бюджету та збільшенням ВВП при зменшенні відносно високої ставки середнього сукупного податку... Так, зменшення в 1996 р. деяких податкових ставок у Грузії, як він зазначає, призвело до зменшення середнього сукупного податку і спричинило збільшення податкових надходжень до бюджету [136, с. 36].

Разом із цим, заслуговує уваги теорія А. Лаффера, яка стосується граничного та оптимального оподаткування навіть за умови, що вона також потребує свого уточнення. І це зрозуміло. Адже на її основі науковцем було зроблено висновок, що гранична межа оподаткування не може бути однаковою як у часовому, так і просторовому вимірі.

Тут потрібно зауважити, що ідея пошуку оптимальної ставки оподаткування не була новою в період наукової діяльності А. Лаффера. Вона вже до цього часу мала своїх авторів, які намагались її обґрунтувати та запропонувати науковому світу з метою забезпечення фінансової достатності держави, не порушуючи при цьому соціально-політичні й етичні імперативи демократичного суспільства. Звертає на себе увагу й те, що в різні періоди розвитку фінансової науки величина оптимальної податкової ставки мала тенденцію до зростання. Так, відомий у свій час французький економіст П'єр Поль Леруа-Больє (1843-1916) ще на початку століття писав: "Як на мене, цілком можливо емпірично установити нижчу і вищу межу оподаткування. Дані ліміти рухомі, їх рівень лише приблизний. Я думаю, що оподаткування доволі помірне, коли сума державних, регіональних і муніципальних податків не перевищує 5-6 % приватних доходів. За межами 12-13 % податкова норма стає надмірною" [5, с. 157].

Проте вже до першої світової війни відношення суми податків і всіх видів обов'язкових платежів до національного доходу становило в різних країнах від 10 до 15 % [23, с. 257]. Очевидно, що для сучасних науковців така межа оподаткування виглядає не зовсім коректною, з точки зору формування доходів бюджетів. Хоча можна з впевненістю стверджувати, що багато сучасних податкоплатників в Україні погодилися б на таку величину податкового тягаря. Адже, як засвідчив

подальший розвиток фінансової науки, навіть максимальна норма оподаткування, яка, на думку Леруа-Больє, вважалась надмірною на початку століття, вже була вдвічі перевищена в 50-х роках ХХ ст. Уже в цей час економістами даного покоління називається новий максимальний її розмір. Зокрема, за розрахунками Коліна Кларка (Велика Британія) і Філіпа Тейлора (США) оподаткування на рівні 25 % національного доходу і вище спричиняє інфляційний ефект, а тому є не бажаним. Обґрунтовуючи свою точку зору, зазначені економісти, а пізніше й німецький фінансист Фріц Ноймарк стверджували, що, крім економічних, існують й політичні пороги оподаткування, перевищення яких понад 25 % доходу починає надто дратувати виборців [5, с. 157].

Безперечно, з цієї точкою зору не можна не погодитись, оскільки в багатьох випадках політична межа може відігравати й визначальну роль у встановленні граничної ставки оподаткування. Проте в екстремальних ситуаціях, як свідчить історичний досвід, політичні пороги є більш еластичними щодо підвищення норми оподаткування. А тому суспільство змушене погоджуватись на сплату й більшого розміру податку.

Суттєві зміни в науковій думці щодо встановлення граничної ставки оподаткування відбулись у кінці ХХ – на початку ХХІ ст. Зокрема, світовий фіскальний досвід свідчить, що вилучення в платника податку до 30-40 % від доходу є граничною межею, за якою настає скорочення заощаджень, а відтак, і зменшення інвестицій в економіку. Звісно, що при вилученні у податкоплатників понад 40-50 % від їх доходів приведе до зменшення стимулів у підприємницькій діяльності та може достатньою мірою вплинути на обсяги виробництва. Звідси очевидним є те, що при побудові ефективної системи оподаткування необхідно враховувати не лише потреби бюджету, але й можливості платників податків. Це особливо актуально в даний час для податкової системи України. Тому вважаємо, що для дотримання оптимуму в оподаткуванні необхідно передбачити межу, яка б не перевищувала 30 % доходів платників. Це дозволяло б дотримуватись концепції А. Лаффера, яка, на нашу думку, найбільш відповідає за часткою вилучення вітчизняній економіці.

Однак при встановленні граничної та оптимальної ставок оподаткування необхідно враховувати й те, для якого часового інтервалу вона передбачається. Показовою в цьому випадку може бути й

побудована крива Лаффера. Стосовно неї довгостроковим періодом вважається такий проміжок часу, за якого платник податку здатний пристосуватись до будь-якої зміни ставки оподаткування [136, с. 35]. Причому, як видно з рис. 5.6, при довгостроковому (LRLC) періоді точка Лаффера буде меншою, ніж для короткострокового (SRLC) періоду (тобто $m^1_{\max} < m^2_{\max}$).

Тому, виходячи з теорії Лаффера та ситуації, яка відображена на рис. 5.6, ставку m^2_{\max} доцільно зменшити, що дозволить у довгостроковій перспективі одержати додаткові податкові надходження до бюджету. Однак зменшення ставки оподаткування приведе до втрати бюджетних коштів уже в короткостроковій перспективі. За такого підходу уряд намагатиметься зберегти величину m^2_{\max} , тоді як інша сторона в особі підприємців – вимагатиме її зменшення до точки m^1_{\max} з метою стимулювання виробництва, що цілком узгоджується з теорією економіки, зорієнтованою на пропозицію.

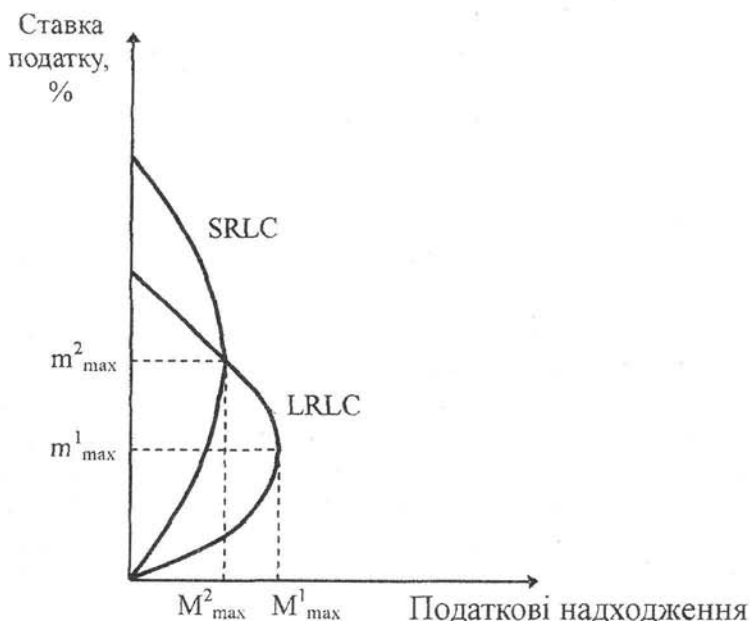


Рис. 5.6. Крива Лаффера в довгостроковому та короткостроковому періодах.

Джерело: побудовано автором за даними [136, с. 35].

Таким чином, для практичної реалізації теорії граничного оподаткування необхідні окремі розрахунки, за допомогою яких можна було б встановити максимальну та оптимальну величину податкового тягара для окремої країни на певному часовому відрізку. Зрозуміло, що за відсутності таких розрахунків можна очікувати й самостійного (еволюційного) його встановлення, що є не зовсім бажаним. Адже для цього потрібний певний час, який лише перешкоджатиме реалізації стратегії податкової політики. У результаті такого очікування суспільство може відчутти на собі непомірний податковий тягар, який, до того ж, не сприятиме збільшенню податків та зборів до бюджетів.

Звертає на себе увагу й те, що в окремих наукових працях їх автори намагаються встановити, який податок найбільше характеризує криву А. Лаффера. Одні науковці в своїх дослідженнях зосереджують увагу на ПДВ, за допомогою якого моделюють одержання максимальних обсягів податку відносно ставки, пов'язуючи його величину з виробничою активністю фірми [12, с. 33-36].

Інші вказують на те, що з самого початку виникнення в науковому обороті кривої Лаффера за її допомогою передбачалось встановити оптимальну ставку для оподаткування прибутку підприємств, що в кінцевому результаті стало трактуватись як "обсяг усіх податкових вилучень з прибутку" [113, с. 139-140]. Прихильники цієї точки зору звертають увагу на те, що підвищення ставки податку (на прибуток – В. С.) приводить до абсолютного зниження розмірів оподаткованого прибутку [59, с. 38].

Безумовно, з таким висновком можна було б погодитись. Однак у результаті проведених нами досліджень, ця точка зору не знаходить свого практичного підтвердження. Зокрема, збільшення ставки податку з прибутку призводить до зростання податкових надходжень до бюджету. Цей висновок знаходить підтвердження в практичній площині його реалізації ще за часів колишнього Радянського Союзу. Як відомо, в умовах командно-адміністративної економіки до бюджету вилучалось від 10 до 81 % [95, с. 39] прибутку державних підприємств. І навіть за таких умов суб'єкти господарювання, що в більшості випадків перебували у державній власності, й далі продовжували працювати, збільшуючи при цьому обсяги виробництва, які передбачались відповідними планами.

Тому більшість сучасних науковців, досліджуючи залежність

доходів бюджетів від ставки оподаткування, погоджуються з тим, що крива Лаффера стосується всіх видів податкових надходжень. Мабуть, саме це й дозволяє прихильникам даної точки зору стверджувати, що її можна використовувати як до доходів фізичних, так і прибутків юридичних осіб [130, с. 34].

Послідовність даної позиції простежується й в міркуваннях наступної групи економістів. Зокрема, деякі з них надають перевагу єдиному податку, який представляє всі фактично діючі, [37, с. 14] або середньому сукупному платежу [136, с. 34], для якого, на їх думку, й була сформована крива Лаффера на макрорівні, а не для якогось окремого з них.

Слід зазначити, що деякими економістами середній сукупний податок дуже часто ототожнюється з поняттям податкового тягаря. Причому в сучасній науковій літературі йому дається декілька визначень: суто теоретичне та з прикладним нахилом залежно від того, на якому рівні він розглядається (макро- або мікрорівні).

З теоретичної точки зору податковий тягар розуміють як грошові відносини, що складаються в процесі формування сукупної ціни державних послуг у вигляді частки податкових вилучень державою частини доданої вартості. З позиції макроекономічного рівня податковий тягар – це узагальнююче поняття, що характеризує у відносній формі ту частину виробленого суспільством продукту, яка перерозподіляється в дохід держави через податковий механізм з урахуванням рівня суспільно необхідних потреб і конкретних завдань податкової політики держави. На мікрорівні податковий тягар відображає ступінь податкового тиску на доходи різних категорій податкоплатників [15, с. 35].

Однак згідно з існуючою міжнародною практикою та з метою співставлення податкового тягаря в різних країнах, передбачено уніфіковане його визначення. Зокрема, в країнах Заходу даний коефіцієнт розраховується як відношення суми сплачених податків, включаючи обов'язкові відрахування на соціальне забезпечення, до ВВП у документально підтвердженій вартості кінцевого виробництва товарів і послуг в середині країни [3, с. 664].

Проте, на нашу думку, така точка зору є не зовсім коректною, оскільки величина податкового тягаря не може вимірюватись лише фактичними надходженнями до бюджету. По-перше, в ньому не враховано частину податків, штрафних санкцій, які з різних причин

не надійшли до бюджету та обліковуються в податковій службі як податковий борг.

По-друге, при визначенні даного показника потрібно враховувати й те, що до нього не включено частину ВВП, який вироблено в тіньовому секторі. Це дає підстави для висновку, що розрахований таким чином коефіцієнт, який характеризує величину податкового тягаря, не дозволяє його об'єктивно сприймати, оскільки він не включає в себе всі важливі елементи, необхідні для обчислення. Хоча в окремих країнах, зокрема в Росії, Державний комітет статистики проводить додаткову оцінку своїх офіційних даних на суму ВВП, виробленого в тіньовому секторі. Але і тут є свої недоліки. Так, за різними оцінками в тіньовому секторі Російської Федерації виробляється від 25 до 40 % ВВП. Однак, найвищий статистичний орган Росії для проведення таких розрахунків використовує найменший показник із зазначених цифр, тобто 25 % [135, с. 21].

Вважаємо, що при визначенні величини податкового тягаря в Україні доцільно використовувати не показник фактичної сплати, а фактично нарахованих податків, включаючи й пеню та штрафні санкції, визначені податковою службою.

З точки зору світової податкової практики та виходячи із результатів власних досліджень, дуже правильний висновок щодо цього, на нашу думку, роблять вітчизняні економісти О. І. Амоша [3, с. 664], В. Вишневський та Д. Ліпницький [39, с. 116], які пропонують визначати податковий тягар шляхом віднесення до ВВП як величини самих податків, так і усіх витрат, пов'язаних із їх стягненням. До них, зокрема, відносяться витрати на формування податкового законодавства, утримання податкової служби, ведення податкового обліку та документації, проведення особового обліку платників податків, складання і здачу ними податкової звітності.

Безперечно, що така думка заслуговує уваги. Проте, з практичної точки зору її ще важко реалізувати. Мабуть, з цієї причини даний підхід до визначення податкового коефіцієнта ще не знайшов свого широкого застосування.

Отже, при визначенні податкового тягаря даними науковцями не враховується величина нарахованих штрафних санкцій, на що уже зверталась наша увага. Адже в їх сумах уже частково враховано витрати на адміністрування податків. Так, якщо платник вчасно не сплатив

податок через відсутність коштів на його поточному рахунку або занижив платіж через складність податкового законодавства, то застосовані податковою службою штрафи і є тією частковою платою, яка складає додатковий податковий тягар. Причому, в окремих періодах функціонування податкової служби України донараховані штрафні санкції у розмірі 30 % використовувались на її розвиток, за рахунок чого й відшкодовувались зазначені витрати. З урахуванням наведеного, вважаємо, що визначити величину податкового тягара на рівні країни можливо за допомогою виразу:

$$ПТ_i = (НП_i + ВФ_i + НС_i) / ВВП_i \times 100 \%, \quad (5.1)$$

де $ПТ_i$ – величина податкового тягара в i -му періоді;

$НП_i$ – нараховані податки, збори (обов'язкові платежі) в i -му періоді;

$ВФ_i$ – нараховані внески до державних цільових фондів в i -му періоді;

$НС_i$ – нараховані штрафні санкції та пеня відповідно до податкового законодавства, включаючи й санкції, нараховані органами Пенсійного фонду та фондів соціального страхування в i -му періоді.

Очевидно, що запропонована формула не дозволяє реально розрахувати величину податкового тягара на рівні області, галузі чи господарюючого суб'єкта. У зв'язку з цим, потребує свого уточнення методика обчислення оптимальної та граничної величини податкового тягара для певної галузі й окремого платника. Адже через відсутність єдиної методики на практиці складається ситуація, за якої економічні служби підприємств та їх керівники за рахунок некоректних співставлень, зокрема, балансового прибутку з усіма сплаченими податками (включаючи ПДВ та акцизний збір, які не можуть порівнюватись із прибутком, оскільки в них інше джерело сплати), одержують величину податкового навантаження у 100, 200 % [3, с. 665].

Даний підхід не може бути використаний і для окремих податків та зборів, які мають інші джерела сплати. Зокрема, одні з них відносяться на валові витрати (собівартість продукції) і цим самим зменшують балансовий прибуток. Інші (внески до Державних цільових фондів) обчислюються з витрат на оплату праці, які також у результаті впливають на його величину. Зрозуміло, що за такої ситуації визначити податковий тягар шляхом віднесення всіх сплачених податків і зборів

до балансового прибутку недоцільно, оскільки це лише спотворює величину податкового навантаження на певного платника.

Поряд із цим окремі вітчизняні науковці, зокрема професор Лагутін В. Д., схильний до думки, що одним із основних показників ефективності податкової системи слід вважати “сплату податків на одиницю обсягів виробництва” [91, с. 7]. Російський економіст професор Пансков В. Г. пропонує при розрахунку податкового тягара використовувати додану вартість, чи заново створену вартість [135, с. 19], що, на нашу думку, найбільш характеризуватиме його величину для певного регіону.

Наступна група вчених та практиків вважає, що таким показником може бути обсяг реалізованої продукції, робіт і послуг, включаючи виручку від іншої реалізації, яка враховується підприємствами при визначенні результатів фінансово-господарської діяльності. Розглядаючи в якості такого показника виручку від реалізації продукції, потрібно зразу зауважити, що вона також не може відповідати поставленій вимозі. Так, при її одержанні підприємство на першому етапі має відшкодувати матеріальні витрати (витрати на матеріали, сировину тощо). Звідси стає очевидним те, що таке співставлення також є некоректним. Адже при використанні такого порядку обчислення практично неможливо буде оцінити величину податкового тягара.

Отже, така розбіжність у наукових підходах до пропонованих методик не дозволяє порівняти податкове навантаження для підприємств різних галузей. Тому, для виконання цього завдання має бути вибраний один показник, який найбільше відображає джерело сплати всіх податків і зборів до відповідних бюджетів, а також внесків до Державних цільових фондів.

У більш загальному вигляді, на нашу думку, зазначеній вимозі відповідає додана вартість без врахування амортизації. Така точка зору має своїх прихильників і серед інших науковців. Зокрема, російські науковці С. Барулін та О. Бекетова пропонують визначати реальний податковий тягар шляхом відношення сум нарахованих податків (податкові надходження до бюджетної системи плюс заборгованість з податків та зборів) до доданої вартості (валова додана вартість мінус амортизація). Причому, синтетичний показник величини оподаткування, розрахований по відношенню до чистої (без амортизації) доданої вартості, як далі зауважують зазначені науковці,

відображає реальне виробництво і розподіл чистого продукту суспільства на первинні доходи [15, с. 35].

У принципі з такою точкою зору можна погодитись, оскільки чиста додана вартість найхарактерніше відображає кінцеве джерело сплати податків. Однак для такого розрахунку необхідні достовірні статистичні дані, які мають бути доступні для зацікавлених сторін. Особливо це стосується даних податкової служби, які в такому вигляді не оприлюднюються. Тому визначити величину податкового тягара на рівні галузі чи окремого платника можливо лише після запровадження офіційного опублікування даних зі сплати податків, нарахованих штрафних санкцій, податкового боргу в розрізі галузей та підприємств.

Звертає на себе увагу й те, що до такого розрахунку не включається нарахована амортизація, яка використовується господарюючими суб'єктами для дещо інших цілей. Поряд із цим, необхідно зважувати на те, що в окремих періодах платники податків України також її частково перераховували до бюджету. Тому за умови встановлення нового порядку сплати частини амортизаційних відрахувань до бюджету, нараховану її величину необхідно буде також включати до показника доданої вартості. Таким чином, загальний рівень податкового навантаження на рівні певної галузі, адміністративної одиниці або господарюючого суб'єкта можна обчислити за допомогою формули:

$$ПТ_i = (НП_i + ВФ_i + НС_i) / ДВ_i \times 100 \%, \quad (5.2)$$

де $ДВ_i$ – величина доданої вартості в i -му періоді.

Наведені формули можуть бути використані і при розрахунку податкового коефіцієнта для кожного виду податку. Однак, такі розрахунки не будуть повною мірою відображати величину податкового тягара, який можливо визначити при врахуванні всіх елементів щодо ВВП або доданої вартості. Проведені за такою методикою розрахунки вітчизняними науковцями та експертами Міжнародного валютного фонду [3, с. 665] показали, що за останні два десятиліття в європейських країнах податковий тягар відносно стабілізувався і знаходиться в межах 35-40 % від ВВП. При цьому звертає на себе увагу те, що в усіх країнах, наведених у табл. 5.2, за тридцять п'ять років відбулось значне відхилення в сторону збільшення податкового тягара. Так, якщо в 1965 р. величина податкового тягара в європейських країнах знаходилась у межах 28,6 % від ВВП, то у 2000 р. він зріс до 40,9 % або на 12,3 процентних пункти.

Таблиця 5.2

Зміни в податкових надходженнях у окремих країнах (у % до ВВП)

Країни	1965 р.	1980 р.	2000 р.	Відхилення 2000 р. від 1965 р. (+, -, пунктів)
країни Європи:				
Австрія	33,9	39,8	43,3	9,4
Бельгія	31,1	42,5	46,0	14,9
Великобританія	30,4	35,2	37,7	7,3
Німеччина	31,6	33,1	37,8	6,2
Ірландія	24,9	31,4	31,5	6,6
Іспанія	14,7	22,9	35,3	20,6
Італія	25,5	30,4	42,3	16,8
Голландія	32,8	43,4	41,8	9,0
Норвегія	29,6	42,7	40,2	10,6
Франція	34,5	40,6	45,5	11,0
Швейцарія	19,6	28,9	35,9	16,3
Швеція	35,0	47,5	53,3	18,3
у середньому	28,6	36,5	40,9	12,3
країни інших континентів:				
Австралія	22,3	27,5	30,6	8,3
Канада	25,9	32,5	37,5	11,6
Нова Зеландія	24,7	33,0	36,2	11,5
США	25,0	27,0	28,9	3,9
Японія	18,3	25,7	27,1	8,8
у середньому	23,2	29,1	32,1	8,9
у середньому по всіх країнах	27,1	34,3	38,3	11,2

Джерело: складено та розраховано автором за даними [3, с. 666].

Проте, такі зміни у зростанні податків по відношенню до ВВП не дозволяють зробити висновок про пряму залежність між цими показниками. Навпаки, у європейських країнах, де частка податків до ВВП є більшою (Швеція, Бельгія), країни мають можливість більше коштів інвестувати в розвиток науково-технічного прогресу, що сприяє достатньому економічному зростанню.

Крім вищенаведених розрахунків заслуговують уваги й інші емпіричні дослідження, які проводились у країнах-членах ОЕСР. Так на основі регресійного аналізу, проведеного на підставі фактичних

даних за 35 років та спеціально зроблених розрахунків, вдалось встановити, що зменшення податкового коефіцієнта на 10 процентних пунктів сприяє зростанню ВВП у межах від 0,5 до 1 процентного пункту [39, с. 108]. Наведені дані дозволяють зробити ще один висновок, який не зовсім узгоджується з кривою Лаффера. Якщо проведені розрахунки є коректними, то для країн-членів ОЕСР немає підстав вести мову про збільшення ВВП у короткостроковому та середньостроковому періодах при зменшенні податкового коефіцієнта.

Отже, з наведеного вище стає зрозумілим, що серед сучасних економістів ведеться теоретична полеміка, яка не дає достатньої уяви про криву Лаффера. Одні з них й надалі залишаються її прихильниками. Інші, навпаки, заперечують її достовірність.

Безперечно, що з цим можна погодитись, але лише з точки зору сучасного розвитку податкових систем. Однак треба визнати й те, що на початку свого виникнення така концепція відповідала тим реаліям, які склались на той час у бюджетній сфері США. Тому одним із завдань, які намагались вирішити за її допомогою було стимулювання економіки та збалансування бюджету. Саме з цих позицій вона відповідала завданням тодішньої адміністрації, яка зробила головну ставку на дану концепцію, а відтак – і на суттєве зменшення податків.

Таким чином, крива Артура Лаффера була потрібна реформаторам для обґрунтування своїх дій. Можна зробити припущення, що це був один із тих випадків, коли збіглись практичні інтереси ініціаторів реформи та теоретиків економіки, зорієнтованої на пропозицію. Лише одні хотіли провести радикальні зміни в податковій системі, але не могли їх обґрунтувати, а інші мали відповідну теорію, яку потрібно було реалізувати на практиці, протиставляючи її кейнсіанським постулатам, під впливом яких ще знаходилась достатня частина економістів.

Проте, тут не потрібно забувати й того, що певну роль для реалізації кривої Лаффера відіграли й інші теоретичні напрями в науковій думці, зокрема, монетаризм, неокласицизм і теорія раціональних очікувань. Як зазначено нами вище, на той час представники цих наукових шкіл уже поставили під сумнів кейнсіанські положення щодо доцільності втручання держави в економіку, а відтак, і високі податкові ставки.

Мабуть, саме з цих причин крива Лаффера не могла бути відкинута, оскільки ідея, що в ній закладалась, також передбачала

зменшення податків. По суті, вона досить показово розділила шкалу оподаткування на дві зони: сприятливу і несприятливу. Причому її прихильники виступали за дотримання сприятливого оподаткування, яке передбачало застосування низьких ставок оподаткування.

Зрозуміло, що останнє не могло не подобатись електорату, інтереси якого захищали реформатори. Адже зменшення податків навіть із психологічної точки зору в більшості випадків сприймається набагато краще, ніж їх підвищення. Тому й наукова ідея Артура Лаффера на той час не могла мати багато опонентів, оскільки останні також були платниками податків.

5.3. Трансформація податку на додану вартість у податкових системах

Із розширенням системи міжнародного співробітництва, починаючи з 70-х років минулого століття, виникає необхідність більш досконалого податкового регулювання при переміщенні товарів через державні кордони країн-учасників зовнішньоекономічних відносин. Зазначене й сприяло зміні пріоритетів у господарській практиці в найбільш розвинутих країнах Заходу, зокрема, США, Німеччині, Великій Британії, що мало суттєвий вплив на економічну й податкову політику цих держав, а відтак, і на світову торгівлю в цілому. З цього часу активне державно-бюджетне регулювання економіки змінюється лібералізацією ринкових відносин. Особливо це добре спостерігалось у структурі податкових систем. Поряд із податками на доходи фізичних та прибутки юридичних осіб, які до цього вважались традиційними джерелами доходів бюджетів, науковцями пропонується запроваджувати нові, за допомогою яких можливо було б оподатковувати витрати.

Слід зазначити, що об'єктивність серйозного перегляду форм оподаткування передбачав ще класик політичної економії Адам Сміт, який за 200 років до цього зумів обґрунтувати подібні зміни. Так, за А. Смітом, держава, не знаючи, як оподатковувати безпосередньо та пропорційно дохід своїх підданих, намагається робити це непрямо, оподатковуючи їхні витрати, які, за припущенням, здебільшого мають більш-менш відповідати їхнім доходам. Їхні витрати обкладають за допомогою оподаткування предметів споживання, на які ці витрати

спрямовуються [189, с. 534-535]. Отже, починаючи з 70-х років ХХ ст., на одну з найбільш ефективних позицій як із наукової, так і з практичної точки зору щодо ефективного перерозподілу фінансових ресурсів, висувається податок на додану вартість (ПДВ).

Однак, не зважаючи на значну популяризацію ПДВ, серед науковців ще до цього часу не має єдиної думки щодо дати його винайдення та країни, яка вперше його запровадила. Тому й у даний час сучасними вченими робиться спроба з'ясувати появу цього податку вперше як у наукових колах, так і в податкових системах країн із ринковою економікою. При цьому окремі вітчизняні економісти вважають періодом його виникнення початок 50-х років ХХ ст., називаючи батьківщиною ПДВ – Францію [68, с. 17]. Проте дані висновки потребують свого уточнення, оскільки вони хоч і вказують на країну, яка вперше запровадила ПДВ, але не дозволяють встановити остаточний рік його введення. Адже до початку 50-х можна відносити як мінімум 5 років від 1950-го до 1955 року. Тому така розбіжність у роках не дозволяє встановити остаточну дату виникнення податку.

З цієї точки зору заслуговують уваги результати дослідження вітчизняного вченого, професора А. М. Соколовської, яка, по суті, підтримує думку щодо країни, що вперше ввела ПДВ у своїй податковій системі. Поряд із цим, нею називається й безпосередній рік його запровадження. Стосовно цього вона пише, що лише 1954 р. у Франції вперше замість цього податку (податку з обороту – В. С.) було запроваджено податок на додану вартість [192, с. 69].

Дещо іншу дату включення ПДВ до податкової системи Франції називає російський економіст Л. Гончаренко. Так, розглядаючи механізм його обчислення на початку формування податкової системи Росії, вона робить висновок, що вперше цей податок був запроваджений у Франції в 1958 р., а в даний час використовується в декількох десятках країн... [46, с. 38]. Як бачимо, розбіжність між поглядами науковців на означену проблему полягає лише у роках введення ПДВ. Тоді як країна, у якій він вперше виник, з точки зору нашого дослідження, не викликає заперечень.

Найбільш змістовніше з цього приводу, на нашу думку, висловлюється ще одна група російських економістів, авторський колектив яких очолює І. Г. Русакова. На їх думку, винайдення податку

належить М. Лоре (Франція), який у 1954 р. описав схему його дії. Він вважав, що цей податок здатен замінити податок з обороту, що функціонував у той час в країні... І лише в 1968 р. було здійснено повне запровадження ПДВ у Франції. До цього в такому вигляді, як зазначають дані науковці, податок не діяв у жодній країні, але з 1968 р. його розповсюдження набрало інтенсивного характеру [121, с. 178].

Очевидно, що наведений висновок можна вважати більш обґрунтованим, оскільки він уже дозволяє встановити й автора винайдення ПДВ. Причому дані науковці також погоджуються з тим, що вперше цей податок було запроваджено у Франції. Однак і вони роблять певне застереження, наголошуючи на тому, що саме в цей період відбулось повне запровадження податку. На останньому моменті варто зупинитись більш детально. Адже з нього можна зробити припущення, що до зазначеного періоду вже мабуть робились певні спроби ввести цей податок у податковій системі цієї або іншої країни. Однак повне його запровадження, як стверджує дана група економістів, відбулось саме у Франції в 1968 р.

Звісно, що наведене вище ще більше звертає на себе нашу увагу, оскільки в ньому найхарактерніше простежується розбіжність у році введення ПДВ порівняно з попередніми науковцями. Проте зроблені застереження авторами наукового видання, на нашу думку, мають певне теоретичне значення для подальшого уточнення дати запровадження даного податку. Останнє є особливо важливим, якщо взяти до уваги результати досліджень наступної групи науковців.

Інша група вітчизняних дослідників, очолювана професором Загорським В. С., підтримуючи авторство француза М. Лоре та рік винайдення ПДВ, стверджують, що цей податок вперше було апробовано в Республіці Кот-д'Івуар у 1960 році, в 1967 році – у Данії та частково в Бразилії, у 1968 – у ФРН і Франції [64, с. 68]. Отже, якщо серед науковців не має суттєвих розбіжностей щодо автора винайдення ПДВ, то рік і країна, яка його вперше ввела в своїй податковій системі, потребують уточнення.

По-перше, з результатів досліджень вітчизняних та зарубіжних науковців можна зробити припущення, що автори публікацій не надають особливого значення періоду запровадження ПДВ у тій чи іншій країні. Тому така розбіжність не дозволяє достовірно встановити не лише рік введення ПДВ, але й в окремих випадках назвати країну,

яка це зробила першою. Проте, якщо врахувати практику функціонування даного податку та його вагомість для бюджету й платників, то навіть така незначна деталь як дата винайдення, має певну наукову цінність та практичне значення. І чим далі ми будемо віддалятися від неї, тим більше суперечностей вона викликатиме у наукових колах у майбутньому.

По-друге, і це, на нашу думку, є головним у встановленні достовірності дати запровадження ПДВ, оскільки йдеться про особливості застосування самої термінології, що використовується авторами наукових публікацій при з'ясуванні даного питання. Зокрема, як ми вже зазначали, деякі науковці акцентують свою увагу на терміні "включення" ПДВ у тій чи іншій країні до їх податкових систем. Так, визнаючи факт особистого внеску у розробку форми ПДВ французького економіста Моріса Лоре, російський вчений, професор Д. Г. Черник зазначає, що починаючи з 1958 р., податок на додану вартість було включено до складу податкової системи Франції [210, с. 61-62.]. На відміну від наведеної точки зору, інші науковці, як зазначено вище, надають перевагу повному запровадженню цього податку в даній країні. Такою країною, як погоджується більшість із них, є Франція.

Однак у цих термінах, на нашу думку, слід вбачати деяку відмінність. Адже включити ПДВ до податкової системи ще не означає, що його уже повністю запроваджено і він почав функціонувати в країні.

Безперечно, що зі включенням податку до податкової системи передбачається його функціонування через певний термін, або на відповідній території. Звісно, що цей час може затягнутись або його дія обмежуватиметься певною територією, на якій його застосовують.

Зовсім інша справа, коли мова ведеться про повне запровадження податку в країні. Це якраз і є свідченням того, що він уже почав функціонувати, але після того, як його спочатку було включено до податкової системи. Мабуть, це й є однією з причин, яка дає підстави авторам наукових публікацій називати різні роки запровадження ПДВ, а відтак і країну, в якій його вперше запровадили. Тільки одна група науковців називає рік включення ПДВ до податкової системи Франції, а інша – має на увазі повне його запровадження в цій же країні.

Тут треба зважувати й на те, що перші згадки про цей податок, як пишуть вітчизняні науковці – автори колективної монографії за редакцією М. Я. Азарова "Податок на додану вартість та прогнозування

його надходжень до бюджету” [142, с. 9-10], відносяться до 1919 року. У цей час німецький підприємець Вільгельм Сіменс запропонував вдосконалений порядок обчислення податку з обороту, що нагадував собою дещо схожу форму сучасного ПДВ. Проте його визнання відбувалось досить повільно, а перші спроби ввести цей податок в окремих країнах, зокрема у 1920 р. у Франції та у 1949 р. в Японії виявились безуспішними. Причому, податок подібний до сучасного ПДВ, продовжують вони далі, вперше з'явився у Франції в 1948 р., але застосовувався він лише на стадії виробництва товарів і не передбачав відшкодування податку, сплаченого за основні засоби.

Отже, спроби ввести ПДВ у податковій системі найбільше проявлялись у Франції. Та й до 1967 р. тільки дві європейські держави із країн ОЕСР, а саме – Франція та Фінляндія застосовували його в своїх податкових системах. Проте це ще не був податок у сучасному розумінні. Більше того, у Франції він спочатку мав характер часткового ПДВ, а у Фінляндії використовувався лише на регіональному рівні.

З-поміж іншого звертає на себе увагу й те, що у сучасних умовах Франція є однією з країн, у якій практично найкраще вирішуються проблеми ПДВ. Тут йдеться про ставки оподаткування. Адже у податковій системі цієї країни в даний час діє декілька стандартних та знижених податкових ставок. Про надання переваги ПДВ у Франції свідчить і його висока частка (17 %) в структурі податкових надходжень, із яких 56 % припадає в цілому на непрямі податки, зокрема податки на споживання, акцизи, внески підприємств у фонди соціального страхування [83, с. 26]. Можна припустити, що, мабуть, через ці причини більшість вчених, які досліджують ПДВ, небезпідставно в своїх наукових працях посилаються на досвід Франції.

Треба віддати належне й автору податку на додану вартість. По суті, він зумів науково обґрунтувати та переконати інших економістів у доцільності своєї ідеї. Цілком закономірним, на нашу думку, стало й те, що практична реалізація винаходу М. Лоре (1954р.) відбулась у країні, яка найперша зробила спробу та включила ПДВ до своєї податкової системи (1958 р.), а потім остаточно запровадила (1968 р.) його на своїй території. Тому ми поділяємо думку тих науковців, які небезпідставно вважають Францію батьківщиною ПДВ, у якій у зазначені роки спочатку його було винайдено, а потім включено до податкової системи і лише після цього остаточно запроваджено на території країни.

Проте висока фіскальна ефективність ПДВ зумовила його поширення не лише у Франції, але й в інших країнах світу. Хоча окремі з них, зокрема США, відмовились від його запровадження. У той же час, для країн Європейського Союзу включення ПДВ до національних податкових систем стало однією з умов вступу до цієї авторитетної організації.

Використовуючи результати досліджень із урахуванням тих розбіжностей, що мають місце в підходах вітчизняних та зарубіжних науковців до періоду запровадження ПДВ, у табл. 5.3 наведено перелік країн, які в різні роки вводили цей податок на своїх територіях.

Як видно із даних табл. 5.3, найбільша частка країн (14,9 %), що запровадила на своїх територіях ПДВ, припадає на 1992 рік. Зрозуміло, що до цієї групи входить й Україна. Відносно великими є й наступні дві групи країн, які запроваджували ПДВ у 1993р. і 1994 р., що становить відповідно 5,8 та 6,6 відсотків. Однією з причин такого широкого розповсюдження ПДВ є його позитивний вплив на баланс зовнішньої торгівлі в результаті застосування нульової ставки податку до вартості експортованих товарів (робіт чи послуг).

Підсумовуючи зазначене вище, треба зауважити, що при запровадженні ПДВ кожна країна передбачала встановлення різних ставок оподаткування. Крім стандартних у податкових системах стали широко застосовуватись й інші, зокрема знижені ставки ПДВ, які використовуються в 55 із 122 країн світу.

Поряд із цим майже всі країни (99,2 %) надають перевагу стандартним ставкам ПДВ. Однак потрібно зауважити, що Комісією ЄС пропонується на території всього співтовариства вводити систему ПДВ із двома ставками: стандартною і зниженою, оскільки, на думку її членів, вона є простішою й ефективнішою [119, с. 48-49].

Зазначені вимоги стосуються й величини зазначених ставок оподаткування, які суттєво впливають на зміну бюджетних доходів у багатьох країнах. Тому Комісією ЄС пропонується встановлювати величину стандартної ставки ПДВ у межах 14-20 %, залишаючи вибір за країнами. При цьому звертається увага на те, що велика різниця в цій ставці з сусідами країни може спричинити проблеми прикордонної торгівлі. Знижену ставку пропонується встановлювати також на вибір окремих країн у межах 4-9 % , а нульову лише стосовно до експорту в треті країни і скасування її з експортних операцій всередині Європейського Союзу.

Таблиця 5.3

Запровадження ПДВ у країнах світу

Роки	Країни	Кількість країн	Частка країн, %
1958	Франція	1	0,8
1960	Ког-д'Івуар	1	0,8
1967	Бразилія, Данія	2	1,6
1968	Німеччина; Уругвай	2	1,6
1969	Швеція; Голландія	2	1,6
1970	Люксембург; Норвегія; Еквадор	3	2,5
1971	Бельгія	1	0,8
1972	Ірландія	1	0,8
1973	Австрія; Італія; Перу; Велика Британія; Болівія	5	4,1
1975	Аргентина; Колумбія; Коста-Ріка; Нікарагуа; Чилі	5	4,1
1976	Гондурас; Ізраїль	2	1,6
1977	Республіка Корея; Паанама	2	1,6
1980	Мексика; Сенегал	2	1,6
1982	Гаїті	1	0,8
1983	Гватемала; Домініканська Республіка	2	1,6
1985	Індонезія; Туреччина	2	1,6
1986	Іспанія; Марокко; Нігер; Нова Зеландія; Португалія; Тайвань	6	4,9
1987	Греція	1	0,8
1988	Туніс; Угорщина; Філіппіни	3	2,5
1989	Малаві; Японія	2	1,6
1990	Ісландія; Кенія; Пакистан; Тринідад і Тобаго	4	3,3
1991	Бангладеш; Бенін; Єгипет; Канада; Малі; Південно-Африканська Республіка; Ямайка	7	5,8
1992	Алжир; Азербайджан; Білорусь; Вірменія; Грузія; Естонія; Казахстан; Кіпр; Киргизстан; Латвія; Молдова; Російська Федерація; Сальвадор; Таджикистан; Таїланд; Туркменія; Україна; Фіджі	18	14,9
1993	Буркіно-Фасо; Венесуела; Парагвай; Польща; Румунія; Словаччина; Чехія	7	5,8
1994	Болгарія; Китай; Литва; Мадагаскар; Нігерія; Самоа; Сінгапур; Фінляндія	8	6,6
1995	Габон; Замбія; Мавританія; Мальта; Того; Швейцарія	6	4,9
1996	Албанія; Гвінея; Уганда	3	2,5
1997	Барбадос; Конго; Непал	3	2,5
1998	Вануату; Гана; Маврикій; Монголія; Танзанія; Хорватія; Шрі-Ланка	7	5,8
1999	В'єтнам; Камбоджа; Камерун; Мозамбік; Антильські острови (Голландія); Папуа-Нова Гвінея; Словенія	7	5,8
2000	Австралія; Югославська Республіка; Намібія; Судан; Чад	5	4,1
2001	Руанда	1	0,8
Разом		122	100,0

Джерело: складено та розраховано автором за даними [142, с. 20-23].

Однією з причин встановлення єдиних ставок оподаткування в країнах Європейського Союзу стала політика уніфікації податкової системи. Її метою є дотримання принципів гармонізації податків Співтовариства, що передбачено статтею 99 Римського договору про створення СЕС.

Поряд з цим, звертає на себе увагу й запровадження порядку сплати ПДВ за принципом місця призначення. Зазначене дозволяє дотримуватись вимог, встановлених Генеральною угодою про тарифи і торгівлю (General Agreement on Tariffs and Trade – GATT), норми якої використовуються Світовою організацією торгівлі (COT) (World Trade Organization – WTO), починаючи з 1995 р. Відповідно до правил GATT, товари, які походять з території будь-якої країни, що бере участь у договорі, не можуть оподатковуватись прямо чи опосередковано внутрішніми податками та зборами, які є більшим за ті, що сплачуються з аналогічних товарів вітчизняного виробництва. Для реалізації цього важливого правила передбачено нульову ставку ПДВ. Її застосування означає, що держава бере на себе зобов'язання компенсувати експортеру “вхідний ПДВ”, який він сплатив своїм постачальникам товарів та послуг у середині країни.

Із запровадженням зазначеного порядку відбувається зменшення ціни експортного товару на величину ПДВ, що діє в країні експортера. З іншого боку, країна-імпортер за діючими загальними правилами оподатковує ввезені товари своїм внутрішньодержавним податком на додану вартість, згідно діючих ставок оподаткування. Отже, за допомогою податкового механізму вдається вирівняти ціни на вітчизняні та імпортні товари. Мабуть, через ці причини серед спеціалістів така практика одержала назву прикордонного зрівняльного оподаткування [3, с. 669].

Важливість зазначеного вище стала настільки очевидною, що це дало підстави авторам окремих наукових публікацій називати ПДВ “європейським податком” [74, с. 23]. У його територіальній приналежності зосереджується увага не лише на місце винайдення, але й підкреслюється вагомість у формуванні фінансових ресурсів європейських держав. Зрозуміло, що зазначене вказує на суттєву роль податку в становленні та розвитку західноєвропейських країн, а відтак і всього Європейського Союзу, який запровадив його в 1970 р. на підставі першої та другої директив. У цей період (1970 р.) країнами-

учасниками було прийнято рішення спрямовувати частину доходів від ПДВ на фінансування бюджету ЄС, що складало частину власних ресурсів Європейського співтовариства [141, с. 14]. Починаючи з 1979 р., ПДВ став регулярно надходити до бюджету співтовариства на правах власних ресурсів. Зокрема, за підрахунками деяких економістів в окремі періоди функціонування цієї європейської структури більше половини всіх доходів бюджету ЄС формувалось за рахунок відрахувань від ПДВ. Так, якщо в середині 80-х років ХХ ст. відрахування до бюджету ЄС не могли перевищувати 1 % та коливались у межах 0,78-0,98 % [16, с. 44] від суми ПДВ, що обчислювався на єдиних умовах для всіх країн, то в середині 90-х років кожна країна-учасниця вже перераховувала в "європейський бюджет" 1,4 % надходжень від даного податку [74, с. 23]. При цьому він залишався значним податковим доходом і в самих країнах, у яких його було введено відповідно до національних податкових законів.

Розглядаючи порядок застосування ПДВ у податкових системах, слід наголосити на тому, що за своєю будовою він належить до універсальних акцизів, які сплачуються у трьох формах [196, с. 247]. Дві перші з них представлені у вигляді податку з обороту в однорівневій та багаторівневій формах. Однорівнева форма універсального акцизу характерна для податку з продаж, який сплачується лише на одному етапі. Такий механізм, зокрема, діє в США. За діючого порядку оподаткування податок стягується лише один раз у магазині та перераховується до бюджету після реалізації товару, не впливаючи практично на умови роботи підприємства [115, с. 29]. З практичної точки зору це означає, що розрахунки з бюджетом за податком проводить торгівельне підприємство, яке продає товар кінцевому споживачеві.

Цілком очевидно, що з точки зору податкового контролю зазначена форма оподаткування має свої переваги порівняно з наступними двома. Однак і вона не позбавлена недоліків. Адже, як відомо з досвіду інших країн, зокрема США, її використання не сприяє міжнародній торгівлі, так як у випадку з ПДВ. Оскільки податки, сплачені в усіх покупках (включаючи капітальні товари), підлягають негайному вирахуванню, то з цієї позиції податок на додану вартість є більш практичним, ніж податок із роздрібних продаж, у той час як капітальні покупки та експортні продажі повністю звільнені від нього. Тож досвід США із

його застосуванням свідчить, що біля 20 відсотків загального доходу від податку з продаж формується за рахунок оподаткування капітального обладнання та інших покупок для бізнесу. Тому їх оподаткування, як пише Дж. Карлсон, обтяжує як інвестиції, так і експорт [221, с. 132].

Набагато складнішою є друга форма універсального акцизу у вигляді податку з обороту, яка, як відомо, характеризується обкладанням товару на кожному етапі його руху з включенням до об'єкта оподаткування й самого платежу. Звісно, що чим більше етапів проходження товару, тим більша частка податку знаходиться в оподаткованому обороті. Тому вже після першого етапу податок починає нараховуватись не лише на вартість обороту товару чи продукції, але й на саму його величину, що створює кумулятивний ефект. Останній і є одним із недоліків, який не лише збільшує ціну товару, але й оподатковуваний оборот. Як зауважує один із найбільш авторитетних фахівців із державних фінансів професор зі США Річард Масгрейв: "Податок "наростає як піраміда" від стадії до стадії шляхом його включення до бази кожної наступної стадії. З цих причин податок з обороту вважається гіршою формою оподаткування, а недавня його заміна податком на додану вартість у Європейських країнах відображає запізніле визнання даного факту [167, с. 312].

Проте слід визнати, що виявлення недоліків у механізмі податку з обороту відбулось набагато раніше. Якщо під час Першої світової війни він застосовувався у багатьох західних країнах, то після її закінчення більшість із них відмовились від його використання внаслідок нарікань на нього як з боку підприємців, так і споживачів. Серед основних аргументів, які наводились проти податку з обороту, необхідно відзначити наступні:

1) утримання його з обороту на кожній стадії руху товару від виробника до кінцевого споживача сприяло подорожчанням товарів;

2) його величина прямо залежала від реального внеску кожної стадії виробництва у вартість кінцевого продукту внаслідок різної частки матеріальних витрат у вартості, що створюється на кожному етапі руху товару;

3) він не був нейтральним щодо організаційної структури виробництва, оскільки його сума була тим більшою, чим більше стадій проходило виробництво (реалізація) того чи іншого товару, тобто, чим

більш розвинутими були спеціалізація і кооперативні зв'язки [192, с. 68].

Дещо в іншому напрямі розвивалась податкова система в колишньому Радянському Союзі, яка й надалі зберігала цей вид податку. Як відомо, починаючи з податкової реформи 1930 р., в Україні, яка в цей час перебувала в складі СРСР, він став широко використовуватись аж до початку 1992 р. Його застосуванню сприяла й позиція науковців, більшість із яких були прихильниками даного податку. Зокрема, на думку А. Соколова, податок із обороту як особлива форма універсального акцизу може бути виправдана не лише з фіскальних, але й з народногосподарських міркувань (можливістю проведення в ньому диференціації оподаткування за окремими товарами з метою більш правильного перерозподілу продуктивних сил). При цьому перевагою податку з обороту, писав далі А. Соколов, є та, що він утримується з обороту, який обраховується лише після того, як його здійснено, або інколи з обороту, що попередньо обраховується для майбутнього податкового періоду, а тому він не може ні якою мірою гальмувати ні торгівлю, ні тим паче виробництва. У той же час, сплата певного відсотка з ціни товару представляє собою таку форму податку, яка здається дуже простою і зручною для кожного продавця [191, с. 79].

Професор С. І. Лушін, здійснюючи велику пошукову роботу з дослідження зазначеного податку, також стверджував, що даний платіж потрібно зберегти й в ринкових умовах, але для цього його необхідно значно перебудувати. На думку вченого, податок з обороту не повинен включатись у ціну товару, а має стягуватись поверх ціни. Науковець був проти того, щоб він обчислювався з «різниці в цінах» та пропонував перейти до середньої диференційованої ставки, яка дозволяла б його утримувати як податок з продажу. Разом із цим С. І. Лушїним пропонувалось відмовитись від утримання податку з кожної одиниці товару та проводити його обрахування з цілої їх групи, а в деяких випадках і з усього обороту торгового або промислового підприємства, особливо якщо його віднесено до великого [94, с. 19].

Однак і серед науковців радянської доби ставлення до даного виду платежу було неоднозначним. Як писав професор А. Сігіневич, за своєю природою податок з обороту був ближче до акцизу, ніж до податку з обороту. По-перше, він нерівномірно оподатковував усі галузі виробництва, охоплюючи лише виробництво і реалізацію предметів споживання; по-друге, він не оподатковував рівномірно весь оборот,

звільняючи від обкладання виробництво [117, с. 24-25]. Отже, основним недоліком, характерним для податку з обороту, була нерівномірність в оподаткуванні, яку він породжував.

Очевидно, що така точка зору, на існуючу на той час проблему, була обґрунтованою. Проведені нами розрахунки свідчать, що податок з обороту за своїм порядком обчислення був дійсно наблизений до акцизного збору. Особливо якщо врахувати те, що він включався до ціни товару за допомогою методу “во сто” [14, с. 31]. Так, якщо товаровиробник, формуючи ціну продукції, планував її реалізувати з рентабельністю 50 %, за діючої ставки податку з обороту 25 % та затратах 100 грошових одиниць, то розрахунок відпускної ціни проводився таким чином:

$$ВЦ = З + П + ПЗО, \quad (5.3)$$

де ВЦ – відпускна ціна; З – затрати; П – прибуток; ПЗО – податок з обороту.

Якщо відпускну ціну продукції прийняти за 100 %, то при ставці податку з обороту в 25 % розрахунок матиме наступний вигляд:

$$ВЦ = 100 + 50 + 25 \times 150 : (100 - 25) = 200.$$

Причому при використанні цього методу ціна товару при ставці оподаткування 25 % збільшувалась на 50 грошових одиниць. Якщо ж податок обчислювати шляхом додавання, а не включенням його до ціни, то в цьому випадку ціна товару збільшувалась б тільки на величину відсотка, в нашому прикладі на 25 %, або 37,5 грошових одиниць.

Тому найбільш практичною стала третя форма універсального акцизу, яку представляє податок на додану вартість, що застосовується в 122 (за станом на квітень 2001 р.) країнах світу [142, с. 20-23]. Головна перевага ПДВ полягає в тому, що на всіх етапах руху товару відбувається рівномірне його оподаткування без створення кумулятивного ефекту. Тобто, додана вартість на першому етапі виробництва готової продукції (товару) не включає в себе вартість куплених матеріалів та податок, сплачений у їх ціні виробником постачальнику. На наступних етапах руху товару вартість придбання та сплачений податок виробнику в складі його ціни також не включається до доданої вартості, що формується торгівельним підприємством. Отже, зміст податку на додану вартість, як пише С. І. Лушнін, полягає в тому,

що він поєднує в собі універсальність, тобто масову базу оподаткування, з недопущенням ефекту “накопичення” податків у ціні, як це мало місце при використанні простих форм непрямих податків на кожних стадіях виробництва й реалізації товару [94, с. 19].

Таким чином, за своїм впливом на ціну цей податок аналогічний однократному податку, що значно полегшує його сплату та гарантує постійність доходів бюджету. З іншого боку, перевага механізму ПДВ полягає в тому, що він дозволяє відстежити величину податку на кожному етапі виробництва або споживання товару.

Проте третя форма універсального акцизу хоча і є більш досконалою, але порівняно з іншими двома, є найбільш складною формою непрямого оподаткування. Зазначене слід віднести до одного з недоліків податку на додану вартість, оскільки він вимагає більш складного процесу адміністрування в порівнянні з іншими, як непрямими, так і прямими податками. Очевидно, що складний порядок обчислення ПДВ потребує й високопрофесійної підготовки бухгалтерських служб підприємств, які перераховують його до бюджету. Можна припустити, що, мабуть, через ці причини термін переходу на сплату ПДВ у Європі склав біля 5 років [34, с. 54]. Причому, у Франції, країні, де вперше в світі було введено ПДВ, приблизно 10 тис. чол. податкової служби із 80 тис. чол. займаються обчисленням і збором ПДВ із платників, яких у країні біля 3 мільйонів [106, с. 105-118]. Отже, складність ПДВ вимагає не лише кваліфікованих спеціалістів із бухгалтерського обліку, але й не менш професійних податкових інспекторів, які сприяли б його правильному обрахуванню, утриманню та перерахуванню до бюджету.

Трансформація податку на додану вартість у податкових системах зарубіжних країн та досвід його функціонування в країнах Європейського Союзу вимагають опрацювання нових законодавчих актів і в Україні з метою їх адаптації до законодавства цього авторитетного Співтовариства. Адже, при запровадженні ПДВ в нашій державі та з внесенням змін до податкового законодавства, яким регулюється порядок його обчислення та сплати, ще не враховано до кінця методичні особливості цього податку. У першу чергу, це стосується об'єкта оподаткування, що має й теоретичне значення. Зазначене пояснює необхідність зміни назви податкового закону. Зокрема, більш зрозумілою, на нашу думку, вважатиметься назва

“податок з доданої вартості”, а не “на додану вартість”. Така незначна редакційна правка дозволить краще засвоїти його зміст, оскільки в Україні податок нараховується не на додану вартість, а лише з неї сплачується. Останнє якраз і відповідатиме запропонованій назві законодавчого акта.

Однак, проблему ПДВ в Україні пов’язують не лише з теоретичними прогалинами та практикою його мобілізації до Державного бюджету України, але й з відшкодуванням платникам податкового кредиту. Останнє якраз і викликає найбільше заперечень проти такого порядку, оскільки невчасне повернення коштів із бюджету тільки збільшує бюджетну заборгованість, а невідшкодовані суми, на думку вітчизняних економістів, професорів В. Найдьонова і О. Махмудова, є додатковим, непрогнозованим та не передбаченим законом податком на бізнес [116, с. 25]. Подібної думки дотримується й академік Дем’яненко М. Я., який, досліджуючи проблеми, пов’язані з відшкодуванням ПДВ сільгоспвиробникам, зазначає, що при відсутності відшкодування дебетового сальдо, у випадку його виникнення, податок на додану вартість перетворюється в інший податок, а невідшкодовані суми податкового кредиту є не що інше, як “нелегітимне вилучення оборотних коштів у суб’єктів господарювання” [205, с. 226-227].

Більш чіткіше уявлення про рівень відшкодування ПДВ в Україні дають дані табл. 5.4. Так, у 2002 році частка відшкодованих сум ПДВ порівняно з загальними надходженнями цього податку до Державного бюджету, складала лише 29,1 %. Проте в наступному році разом зі збільшенням надходжень ПДВ до бюджету в 2003 році, значно зросла й частка бюджетного відшкодування, що склало у цей період уже 48,6 % від його загальної суми.

Таким чином, провести реальне бюджетне відшкодування грошовими коштами на поточні рахунки платників ПДВ можливо за наявності відповідного джерела. Однак, ця загальновідома вимога не завжди враховується, а деколи про неї згадують, але вже із запізненням. Особливо це добре спостерігалось у період списання податкового боргу з ПДВ на суму 9,78 млрд. грн., що здійснювалось в Україні відповідно до статті 18 Закону України “Про порядок погашення податкових зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21 грудня 2000 року № 2181-III [158]. У результаті одностороннього списання податкового боргу перед

Таблиця 5.4

Відшкодування ПДВ платникам України за 2002-2003 рр.

Напрями використання податку	2002 р.	2003 р.
Надійшло ПДВ до Державного бюджету, всього млн. грн., в т. ч.:		
– з вітчизняних товарів	20259,2	22069,0
– у % до загальних надходжень податку	62,1	61,0
– з ввезених товарів	6788,0	9471,0
– у % до загальних надходжень податку	33,5	42,9
Відшкодовано ПДВ із Державного бюджету, млн. грн.	5896,0	10321,0
У % до загальних надходжень податку	29,1	46,8

Джерело: складено та розраховано автором за даними [67, с. 19].

державою, законодавцем не було враховано дебіторську заборгованість платників, яким списувався цей борг. Адже в цей самий час дебітори боржника мали невідшкодовані суми ПДВ, включаючи й прострочене бюджетне відшкодування. За таких умов при наявності боргу держави перед іншими суб'єктами оподаткування зменшувалось джерело бюджетного відшкодування. З використанням механізму списання податкового боргу з одночасним зменшенням бюджетної заборгованості дебітору боржника, можливо було зменшити суму невідшкодованого ПДВ, яка на початок 2002 року по Україні вже складала 5,7 млрд. грн., у т. ч. 1,9 млрд. грн., як прострочена, а за 2002-2003 рр. збільшилась до 7,2 млрд. грн., з яких 2,3 млрд. грн. – невідшкодовані у законодавчо встановлений термін [186, с. 196-197].

Можна припустити, що саме з цих міркувань, але вже із запізненням, держава спробувала виправити ситуацію щодо зменшення бюджетної заборгованості з ПДВ. На виконання Закону України “Про Державний бюджет України на 2002 рік” від 20 грудня 2001 року № 2905-III [154] та постанови Кабінету Міністрів України “Про списання заборгованості Державного бюджету з відшкодування податку на додану вартість, що утворилась на 1 січня 2001 року” від 1 березня 2002 року № 244 [161] списувалась заборгованість держави з ПДВ перед платниками, яка виникла на дату, зазначену в назві урядового документа, та залишилась непогашеною на 1 березня 2002

року. Очевидно, що відповідний захід із боку держави все ж таки мав певні позитивні наслідки. Так, тільки у Хмельницькій області заборгованість Державного бюджету перед платниками ПДВ вдалось зменшити на 8,4 % від залишку невідшкодованих сум станом на 1 березня 2002 року.

Не менш актуальними для України й надалі залишаються проблеми гармонізації податкових відносин не лише з ЄС, але й з країнами Співдружності Незалежних Держав (СНД), економіки яких продовжують мати великий ступінь взаємозалежності. У цьому зв'язку особливої актуальності набуває питання розробки Модельного податкового кодексу держав-учасників СНД, який дозволить:

- регламентувати основи побудови і функціонування податкових систем держав Співдружності, порядок запровадження, зміни та скасування загальнодержавних податків, принципи встановлення місцевих (регіональних і муніципальних) податків;

- визначить правові положення податкоплатників, податкових та інших органів, що здійснюють податковий контроль, податкових агентів й інших учасників податкових правовідносин;

- встановить основні положення з визначення об'єктів оподаткування, виконання податкових зобов'язань, притягнення до відповідальності за податкові правопорушення та оскарження дій (бездіяльності) посадових осіб податкових й інших контролюючих органів [120, с. 486].

Безперечно, що для того, щоб принципово змінити ситуацію в податкових відносинах і досягти їх гармонізації, необхідно враховувати особливості систем оподаткування та економік кожної країни. Особливо це стосується країн СНД. Адже для них й надалі найбільш актуальною проблемою залишається ухилення від оподаткування, зменшення податкової бази, що впливає на величину доходів бюджетів усіх рівнів та приводить до бюджетних криз у перехідному періоді. Очевидно, що з метою їх подолання кожна країна намагається реформувати свою податкову систему. Проте процеси реформування податкових систем не завжди сприяють подоланню цих негативних явищ у національних економіках. З цієї точки зору певний інтерес викликають оцінки, що розроблені експертами Міжнародного валютного фонду за спеціальною методикою та п'ятибальною шкалою для оцінювання податкових реформ, які проведені в країнах колишнього Радянського Союзу (табл. 5.5).

Таблиця 5.5

Оцінка податкових реформ проведених
у країнах колишнього Радянського Союзу

№ п. п.	Країни	Оцінки	№ п. п.	Країни	Оцінки
1.	Азербайджан	3	9.	Литва	5
2.	Білорусь	2	10.	Молдова	4
3.	Вірменія	4	11.	Росія	2
4.	Естонія	5	12.	Таджикистан	3
5.	Грузія	4	13.	Туркменістан	1
6.	Казахстан	4	14.	Україна	3
7.	Киргизстан	3	15.	Узбекистан	2
8.	Латвія				5
У середньому по країнах СНД					3,33

Джерело: складено та розраховано автором за даними [120, с. 482].

Звісно, що наведена методика оцінки, як і будь-яка інша, має свої переваги та недоліки. Однак, звертає на себе увагу відносно середня оцінка податкових реформ, проведених в Україні порівняно з країнами Балтії, реформи яких оцінені за найвищою оцінкою. Відносно низькою, на нашу думку, є оцінка податкових реформ, проведених у Росії, з точки зору ухилень від оподаткування та частки тіньової економіки, яка за оцінками різних незалежних експертів складає від 25 % до 40 % валового внутрішнього продукту [15, с. 34], виробленого в цій країні.

Отже, для створення ефективного механізму регулювання взаємовигідних торговельно-економічних відносин із країнами ЄС і СНД необхідно намагатись досягати гармонізації національних податкових систем. Інструментом такої гармонізації й надалі має залишатись податок на додану вартість, який почав широко застосовувались у країнах, що входять до цих співтовариств. Вважаємо, що це сприятиме спрощенню податкових кордонів і створить умови для вільного переміщення товарів, а також раціоналізації структур податкових систем та уніфікації порядку обчислення, сплати й відшкодування ПДВ.

ВИСНОВКИ

У процесі формування податкової системи України виникає необхідність узагальнення тих ідей та теоретичних концепцій, що стосувались податків і розглядались у різних економічних школах. Адже без їх осмислення та дослідження наукової думки в оподаткуванні, яка сягає часів меркантилізму та фізіократів і знаходить свій подальший розвиток у працях класиків політичної економії, прихильників маржиналізму, кейнсіанства, теорії раціональних очікувань і економіки, зорієнтованої на пропозицію, з урахуванням ідей сучасних науковців, розраховувати на побудову досконалої податкової системи не має підстав.

З розвитком суспільства проблеми оподаткування знаходили своє відображення спочатку у памфлетах, а пізніше в наукових працях найвідоміших філософів, представників економічної й фінансової науки, які суттєво збагачували вчення про податки, що давало поштовх для майбутніх теоретичних досліджень. І, якщо на перших етапах становлення оподаткування сплата податків розглядалась із точки зору практики формування державних доходів і їхньої вигоди для казни, то в наступних періодах такі питання вже мали певне теоретичне обґрунтування. У цей час представниками меркантилізму, а пізніше й фізіократами, увага зосереджувалась на питаннях розподілу податкового тягара, встановлення строків сплати та дотримання соціальної справедливості в оподаткуванні.

Зроблені представниками вказаних шкіл висновки знайшли подальший розвиток у працях інших відомих економістів та не втратили своєї актуальності й у даний час. Особливо це стосується ідеї запровадження єдиного податку, що належить до наукових надбань фізіократів. З її появою, по суті, було створено умови для поділу податків на дві основні групи: прямі й непрямі, що пізніше почало вживатись у науковій лексиці як класифікація. Беззаперечною заслугою даної школи слід вважати висновки рекомендаційного характеру, які були зроблені її представниками та стосувались рівномірності розподілу податкового тягаря, дотримання стабільності податків, зокрема в період дії орендного договору землі, а також звільнення від обкладання капіталу землеробів, що направлявся на розширення виробництва. Дані пропозиції можна розглядати як аргумент на користь сільгоспвиробників – платників податків у сучасних умовах розвитку сільського господарства України.

Зазначені вище ідеї були пізніше використані у працях класиків політичної економії, які зуміли не лише науково збагатити їх, але й сформулювати власні положення, що дістали в майбутньому назву класичних принципів оподаткування, завдячуючи основоположнику даної економічної школи А. Сміту. Глибокий науковий зміст даних положень свідчить про їхню теоретико-практичну цінність, яка не лише не зменшується, а, навпаки, вимагає нового осмислення для побудови сучасних податкових систем.

У цьому контексті варто зауважити, що багато уваги в своїх працях класики політичної економії зосереджували на оподаткуванні капіталу та земельної ренти, що викликало жваву дискусію серед їх прихильників у майбутньому. Особливо це стосувалось незаробленої ренти, яку пропонувалось оподатковувати за підвищеними ставками. Окремого осмислення потребують розроблені представником даного напрямку Дж. С. Міллем сім основних правил, які, як і передбачав їх автор, спрямовувались на усунення незручностей при запровадженні непрямих податків. Теоретична цінність та практичне спрямування дозволяють віднести їх до категорії класичних, на зразок податкових принципів, запропонованих науковому світу засновником цієї школи.

Значний науковий внесок у розвиток наукової думки в оподаткуванні зробили основоположники маржиналізму. У центрі їх досліджень постали суб'єктивно-психологічні фактори оцінки вартості

товару та принцип спадаючої граничної корисності доходу, що сприяв виникненню ідеї запровадження прогресивної шкали податкових ставок. Уже в цей час науковцями даного напрямку робиться спроба знайти найбільш оптимальний спосіб регулювання доходів фізичних осіб за допомогою різних видів прогресій в оподаткуванні. Хоча при цьому й не відкидалась ідея "рівної жертви", покладена в основу пропорційного оподаткування, яке знаходило підтримку в багатьох наукових працях і вважалось найбільш справедливим.

На відмінну від прихильників лесеферизму, представники шведської школи, що сповідували ідеї маржиналізму, почали розглядати податки не лише на рівні господарюючих суб'єктів, але й пов'язували їх з платою за державні послуги, які через різну свою ціну, розглядались як одна з причин нерівномірного розподілу податкового тягаря. Така аргументація з боку маржиналістів давала підстави для висновку про можливість державного втручання в економіку. Дана позиція була більш ґрунтовно досліджена кейнсіанцями, вона набула суто теоретичного характеру, що зумовлено існуючими на той час кризовими явищами в економіці західних країн. Врешті-решт це дозволяло представникам шведської школи в проблемі розподілу податків вбачати політичний мотив, що не було зроблено до цього часу ні однією із наукових шкіл.

У цьому зв'язку на виняткову увагу заслуговують податкові інструменти державного регулювання, які пропонувались прихильниками кейнсіанства та зводились до маніпулювання податковими ставками й державними видатками з метою досягнення рівноваги на ринку. З цього часу акцент наукових досліджень в оподаткуванні зміщується з мікрорівня на макрорівень і дає підстави вченим розглядати податки як необхідний інструмент держави у формуванні національного доходу. Ті позитивні зміни, які відбулись завдяки впровадженню кейнсіанської теорії в практику державного управління у західних країнах сприяли визнанню ідей втручання в економіку за допомогою податків. Беззаперечним стало й те, що кейнсіанська концепція супроводжувалась практичними результатами, які сприяли її визнанню в період панівного на той час становища лесеферизму та приводили до позитивних зрушень в економіках цих держав.

Зі зміною підходів до регулювання економіки суттєво змінюються пріоритети в підборі важелів, яким віддається перевага науковцями,

що формують неокласичний напрям в економічній теорії. Особлива увага тут відводиться елементам “автоматичної стабілізації”, основним інструментом яких є податки, що разом із гнучкою податковою системою здатні автоматично вплинути на економіку країни без будь-якого державного втручання. Ця реакція, по суті, стала запереченням кейнсіанської теорії, проти якої найбільш радикально виступали монетаристи, які в державному регулюванні надавали перевагу грошово-кредитній політиці. Проте й вони в своїх дослідженнях приділяли увагу податкам, які мали безпосередній вплив на величину заощаджень, що відігравали важливу роль у їх теорії.

Важливий вплив на подальше формування наукової думки в оподаткуванні мали нові концепції в економічній теорії, серед яких певне місце відведено теоріям раціональних очікувань і економіці, зорієнтованій на пропозицію. Спільним у цих теоріях було те, що кожна з них, відстоюючи свою ідею, певною мірою сприяла інтересам податкоплатників. Так, якщо перша з них акцентувала свою увагу на необхідності вираховування поведінки суб'єктів оподаткування при запровадженні змін у податковій політиці, то прихильниками іншої пропонувалось зменшення абсолютної величини податків з метою позитивного впливу на сукупний попит і пропозицію, що буде стимулювати індивідів до праці та розширення виробництва.

Показовим досягненням у цьому питанні є теоретична концепція А. Лаффера, за допомогою якої обґрунтовано взаємозв'язок між податковими ставками й надходженнями коштів до бюджету та необхідність зменшення у цьому зв'язку норми оподаткування. Зазначене свідчить про регулюючий вплив податків на економічну поведінку суб'єктів ринку, який, за цією теорією, сприяє збільшенню заощаджень, обсягів інвестування, національного доходу та податкової бази. Однак найбільш вагомим значення вона набула при визначенні оптимальної величини податкового навантаження, що сприяло новим дослідженням та побудові ігрових моделей і схем, пов'язаних з ухиленнями від сплати податків.

З огляду на теоретичний рівень кривої Лаффера, слід зазначити, що серед сучасних науковців (як вітчизняних, так і з країн СНД) ще немає однозначності щодо її оцінки. Будучи відкинutoю одними та сприйнята іншими вченими, ця концепція не втрачає актуальності й у наш час. Особливо це добре простежується при веденні дискусії щодо

“точок Лаффера”, встановлення граничної ставки оподаткування, яка одночасно ототожнюється з податковим тягарем, що розраховується за різними методиками, пропонованими економістами. Породження такої дискусії вказує на беззаперечну наукову цінність теоретичної моделі фінансової політики для регулювання ринкової економіки, що має своє застосування і в деяких країнах ближнього зарубіжжя.

Зі зміною пріоритетів у господарській практиці, лібералізацією ринкових відносин і з урахуванням необхідності забезпечення фіскальної ефективності широкого розповсюдження серед науковців набула ідея оподаткування витрат, що реалізувалась у податку на додану вартість. Головною перевагою ПДВ порівняно з іншими формами універсального акцизу стало рівномірне оподаткування товару на всіх етапах його руху без створення каскадного ефекту. Однак він характеризується не лише перевагами, але й недоліками, включаючи складний процес адміністрування, який вимагає залучення високопрофесійних фахівців з боку податкоплатників та податкової служби. Вітчизняна практика функціонування ПДВ вказує й на свої специфічні особливості, які перешкоджають його сприйняттю. Це стосується невідповідності об'єкта оподаткування назві податку, часті зміни умов та невчасне відшкодування податкового кредиту, відсутність уніфікації порядку обчислення для окремих платників (спеціальний режим для сільгоспвиробників) тощо.

Отже, виходячи з результатів проведеного дослідження, вважаємо за доцільне сформулювати наступні висновки практичного спрямування та рекомендаційного характеру:

1. Зі зміною системи оподаткування в сільському господарстві необхідно враховувати дію договорів оренди земельних паїв (часток). Так, при збільшенні податкового навантаження на сільгоспвиробників, що може запроваджуватись новим податковим законодавством, необхідно зберігати діючий порядок обчислення та сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) до закінчення терміну орендного договору. І, навпаки, при його зменшенні доцільно розповсюджувати введені умови їх сплати на орендарів – платників податків із набранням чинності відповідних законодавчих актів або Податкового кодексу України.

2. Відстоюючи ідею послідовної розбудови податкової системи, пропонуємо сформулювати принципи системи оподаткування,

які законодавчо затвердженні в Україні у редакції, адаптованій до класичних положень, виклавши їх у такій послідовності:

- обов'язковість;
- рівнозначність і пропорційність;
- соціальна справедливість;
- рівність, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації;
- стабільність;
- єдиний підхід;
- доступність;
- рівномірність сплати;
- стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції;
- стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності;
- економічна обґрунтованість;
- компетенція.

Зазначене розміщення полегшить їх сприйняття як із теоретичної, так і з практичної точки зору та вказуватиме, в якому періоді окремі з них проявляться в більшою або меншою мірою. Очевидно, що всі вони не можуть розглядатись відособлено, оскільки між ними існує тісний взаємозв'язок. Однак послідовність їх дії буде простежуватись, як це відчувається в класичних принципах оподаткування.

3. Важливим теоретичним і практичним напрямом у мобілізації грошових ресурсів до бюджетів є включення до переліку, затверджених в Україні принципів оподаткування, принципу прозорості податкової системи. Його дотримання сприятиме отриманню суспільством достовірної інформації щодо збору та витрачання коштів податкоплатників, а також унеможливлуватиме виникнення необґрунтованих переплат. Це створить передумови для підвищення ролі добровільної сплати податків за рахунок налагодження рівноправних партнерських відносин між державою та платниками, що дозволить своєчасно одержувати платежі до бюджетів і державних цільових фондів.

4. Враховуючи ситуацію, що склалась із неповернутими заощадженнями громадянам України, які на певний час “заморожені”,

пропонуємо звільнити фізичних осіб, які успадковують їх у цей період, від сплати державного мита та будь-яких інших зборів. Адже в окремих випадках, зазначені платежі перевищують навіть суми вкладів, що успадковуються. Причому сам факт необґрунтованого неповернення коштів вкладникам уже є додатковим податком, сплаченим добровільно з наступною його трансформацією в конфіскаційну форму. Це приводить до вимушеної відмови громадян від спадщини, а за умови її прийняття, доводиться сплачувати більшу суму державі, ніж одержувати від неї у вигляді компенсації, передбаченої відповідними урядовими рішеннями.

5. Потребує змін і порядок оподаткування доходів громадян. Із цією метою доцільно запровадити порядок декларування як самих доходів, так і витрат, що дозволить їх порівнювати для достовірності. Поряд із цим податковою службою мають накопичуватись відомості про джерела їх надходження та напрямки використання з передбаченням відповідальності за конфіденційність і достовірність зазначених даних для всіх суб'єктів податкових відносин.

6. Дотримуючись принципу соціальної справедливості та з метою одержання прибутків державою в майбутньому за рахунок податків із підприємств і громадян-підприємців, якому сприятиме база оподаткування, створена внаслідок доступного кредитування, необхідно на певний період відкинути ідею оподаткування доходів, одержаних від розміщення вкладів у комерційних банках України. Це надзвичайно важливо в даний час, коли існує недовіра до банківської системи. Тому держава, якщо вона хоче вивести відносини з вкладниками на цивілізований шлях, повинна якщо не назавжди, то хоча б тимчасово відмовитись від тієї частини, яка їй по праву належить. В іншому випадку потрібно буде визнати, що за допомогою нашого податку з доходів фізичних осіб стимулюватиметься не заощадливість, а марнотратство. Адже кошти стане вигідніше витратити на будь-що, ніж їх заощаджувати в установах банків.

7. Враховуючи менталітет українського суспільства та необхідність зменшення марнотратства (що не підтримувалось ще класиками політичної економії), шкідливого впливу шуму на громадян України, пропонуємо запровадити місцевий податок на фесрверки, які проводяться у вечірні години у місцях святкування весіль, особистих ювілеїв тощо. Адже це явище в нашій країні стає дедалі поширенішим

як за кількістю, так і за своєю видовищністю, що залежить від соціального та фінансового стану особи, або осіб на честь яких вони проводяться. Із запровадженням такого податку сільські, селищні та міські ради, які відповідно до законодавства мають право установлювати порядок їх проведення, видаючи відповідний дозвіл, одночасно матимуть можливість збільшити доходи місцевих бюджетів. Зрозуміло, що це стане не лише додатковим джерелом фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування, але й стримуватиме винуватців урочистих подій від подібних розваг і сприятиме спокою осіб, зокрема малих дітей, які в такий пізній час уже відпочивають.

8. Принцип соціальної справедливості, що законодавчо затверджений в нашій державі займає винятково важливе місце в податковій системі України. Однак справедливість в оподаткуванні є поняттям відносним. З розвитком суспільства суттєво змінилось саме розуміння її суті з точки зору суб'єктів податкових відносин. Тому перевагу необхідно віддати принципу соціального спрямування, надавати йому нового змісту, спрямованого на стимулювання соціального та економічного розвитку країни, який враховував би показники фінансового стану галузей, рівень інфляції, безробіття тощо.

9. Складність податкового законодавства та його різне тлумачення, кардинальні зміни умов оподаткування є однією з причин порушення класичного принципу визначеності в податковій системі, що негативно позначається на податкоплатниках, і, особливо на тих, які недостатньою мірою забезпечені кваліфікованими кадрами. Такою ситуацією однаковою мірою може скористатись як недобросовісний податковий інспектор, так і "кмітливий" платник. Зазначене не сприятиме достовірності розрахунків з державою та буде приводити до утворення податкових боргів і переплат до бюджетів. Тому податкову роботу необхідно розпочинати від носія податку, враховуючи його можливості, вміло поєднувати потреби бюджету та інтереси платника, не завдаючи морального тиску і ні в якому випадку фінансової шкоди останньому.

10. Важливе значення при виконанні податкоплатниками своїх зобов'язань перед бюджетами та державними цільовими фондами має фактор зручності, що віднесений до класичного принципу оподаткування. Це повною мірою стосується й встановлення строків сплати, зокрема для сільгоспвиробників-платників фіксованого

сільськогосподарського податку, які щомісячно проводять розрахунки з бюджетом. Однак зазначений термін розрахунків не відповідає їх інтересам і не підтримується 61,2 % опитаними із числа керівників, головних бухгалтерів та працівників економічних служб господарств, а також 41,8 % респондентами-службовими особами державних податкових інспекцій. Дане питання викликає багато дискусій і серед науковців. Із цією метою необхідно передбачити два кварталних (в 3-му та 4-му кварталі), або один річний строки сплати податку, які суттєво не вплинуть на зміну законодавства і підпадатимуть під дію Закону України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21 грудня 2000 р. №2181-III.

11. У вітчизняній літературі ще недостатньо дослідженим є порядок визначення витрат на збір податків, що не дозволяє встановити достовірність ефективності податкової системи України. Та й самі вони повинні певним чином нормуватись. Тому для їх безпідставного збільшення доцільно передбачити диференційовані нормативи. Зокрема, при визначенні чисельності працівників податкової служби розрахунок слід проводити залежно від кількості податкоплатників на одного податківця як для фізичних, так і окремо для юридичних осіб. Частину адміністративних витрат (вартість податкових декларацій та розрахунків, включаючи їх електронні форми і програмне супроводження) доцільно віднести на кошторис податкової служби, що унеможливить запровадження зайвих документів (на зразок 3-х декларацій з ПДВ для сільгоспвиробників) і версій та сприятиме їх здешевленню й спрощенню для платників. Крім того, їх загальна сума для кожного окремого податку повинна знаходитись у межах 1-3 % від суми платежу, що надходить або має надходити (при запровадженні нового платежу) до бюджету.

12. Аналіз податкових відносин сільгоспвиробників із бюджетом дозволив виявити негативне ставлення платників (87,8 %) та працівників податкової служби (33,7 %) до застосування великих штрафних санкцій за порушення порядку обчислення податків, що приводить до їх зниження. Особливо це стосується випадків, які виникають через складність, незрозумілість і заплутаність податкового законодавства, яке, до того ж, може не завжди однозначно тлумачитись й самою податковою службою. Однак вся відповідальність за їх

остаточне нарахування та сплату покладається на податкоплатника. З цією метою пропонується удосконалити діючий порядок покарань. Вважаємо, що при виявленні фактів ненавмисного приховування податків, зборів (обов'язкових платежів), суми яких не підпадають під кримінальну відповідальність, доцільно надавати платнику проводити їх доплату з нарахуванням пені, без будь-яких інших санкцій. І лише за тими сумами, які через їх величину мають ознаки кримінальної відповідальності, необхідно залишити існуючий механізм накладання штрафів.

13. Багато дискусій у науковій думці в оподаткуванні приділяється питанням встановлення ставок для оподаткування доходів фізичних осіб. Це особливо добре простежується в межах маржиналістської теорії, прихильники якої, розвиваючи ідею зменшення корисності доходу, розглядали можливість застосування прогресивних ставок з різними видами прогресій, зокрема, однорідної, прогресивної та регресивної. Вважаємо, що від даної ідеї недоцільно відмовлятися й у даний час. Адже єдина податкова ставка, яка в нашій державі запроваджена вимушено, й, сподіваємось, тимчасово, не сприяє рівності в розподілі доходів. Причому, сам діючий порядок оподаткування не дозволяє використовувати соціальну пільгу всім громадянам України, що суперечить не лише принципу соціальної справедливості, затвердженому в нашій державі законодавчо, а й нормам конституції.

14. Кейнсіанська ідея врівноваження заощаджень і інвестицій за допомогою системи оподаткування дає підстави для практичної її реалізації в нашій державі, але з притаманною вітчизняною особливістю. Адже введення заощаджень у господарський оборот, як нею передбачалось, здійснювалось і в Україні через механізм кредитування підприємств із державною формою власності, що була домінуючою до 1991 року. Тому й проблему неповернення заощаджень також необхідно вирішувати державі з використанням облігацій та акцій приватизованих підприємств із середньо та довгостроковим терміном обігу, керуючись при цьому принципом: "Умівши брати, умій повертати". Для створення джерела повернення коштів доцільно запровадити окремий обов'язковий збір з прибутку державних і приватизованих (після 1991 р.) підприємств, проводячи його обчислення за прогресивною шкалою (в залежності від величини

прибутку), починаючи з мінімальної ставки оподаткування 0,5 %, збільшуючи кожен наступний на 0,5 процентних пункти, і, закінчуючи максимальною – 5 %. Ця величина обґрунтовується зменшенням податку на прибуток у 2004 р. з 30 до 25 % з очікуваним її зниженням у наступних роках.

15. Дотримуючись ідей прихильників теорії раціональних очікувань, і водночас, виходячи з реалій розвитку українського суспільства та проблем мобілізації податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та державних цільових фондів необхідно враховувати поведінку податкоплатників при запровадженні будь-яких змін в податковій політиці. Причому навіть при неочікуваних нововведеннях у податковому законодавстві, слід пам'ятати, що ці заходи можуть бути ефективними тоді, коли рівень знань і вмінь, тих, хто їх проводить, буде вищий, ніж у платників. Тому в майбутньому потрібно не допускати та навіть виключити можливість безпідставного звільнення з посад висококваліфікованих фахівців державної податкової служби, які виступають не лише ініціаторами та розробниками податкових законів і нормативних актів, але й впроваджують їх на практиці.

16. Особливо виражено потрібно підходити до підвищення норми оподаткування, на чому акцентували свою увагу прихильники теорії, зорієнтованої на пропозицію. Причому навіть незначне її підвищення за такої високої частки тіньової економіки, характерної в даний час для України, буде спонукати податкоплатника до переведення своїх доходів у тіньову економіку, дотримуючись при цьому соціально-психологічного принципу: “Якщо від сплати податків іншими приховується така частка ВВП, то чого цього не можу зробити я?” Тому до підвищення податкових ставок необхідно підходити відповідально, оскільки створити умови для переходу в тінь набагато простіше, ніж відновити легальне створення національного доходу та досягти попередніх податкових надходжень. Тут всім необхідно пам'ятати, що платник податку, який працює в “тіні” за відпрацьованими та досконалими схемами, добровільно з неї не вийде, якщо навіть потім і зменшити податкове навантаження.

17. Не менш актуальним для України є гармонізація податкових відносин із Європейським Союзом та країнами Співдружності Незалежних Держав, економіки яких мають певну

ступінь взаємозалежності. Тому необхідно враховувати особливості функціонування податкових систем у цих країнах із метою створення ефективного механізму регулювання взаємовигідних торговельно-економічних відносин. Інструментом такого регулювання має бути податок з доданої вартість, який необхідно адаптувати до умов, в яких він функціонує в країнах, що входять до цих утворень.

Таким чином, узагальнюючи результати проведеного дослідження, можна зробити висновок, що окремі ідеї, концепції, теорії, які сповідувались прихильниками різних наукових шкіл, з часом збагатились новими положеннями, пройшли випробування в країнах з ринковою економікою, й надалі продовжували мати теоретичну цінність, не втрачаючи свого практичного значення у різні періоди функціонування податкових систем. Причому окремі з них є цінними й у даний час як для вітчизняної науки, так і для податкової практики України. Тому є підстави сподіватись, що вони знайдуть подальший розвиток у працях сучасних українських науковців, але не на основі догматичного їх сприйняття, а будуть мати власне теоретичне обґрунтування та сприятимуть виникненню нових, які ще більше збагатять наукову думку в оподаткуванні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Алексеев И. Г. Налоговое бремя в США. Перевод с англ. – М.: Издательство иностранной литературы, 1957. – 62 с.
2. Алексеенко М. М. Взгляд на развитие учения о налогах у экономистов А. Смита, Ж. Б. Сея, Рикардо, Сисмонди и Д. С. Милля. – Харьков, Университетская библиотека, 1870. – 171 с.
3. Амоша А. И. Об уровне налогов в Украине // Проблемы розвитку зовнішньоекономічних зв'язків і залучення іноземних інвестицій: регіональний аспект. Збірник наукових праць. Донецьк: ДонНУ, 2003. – С. 664-672.
4. Амоша О. Організаційно-економічні проблеми детінізації економіки // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Спеціальний випуск. – 2000. – №15-2. – С. 12-16.
5. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). – Львів: Каменяр, 2000. – 303 с.
6. Андрущенко В. Л., Ляшенко Ю. І. Економічні та позаекономічні аспекти оподаткування // Фінанси України. – 2005. – №1. – С. 36-43.
7. Антология экономической классики / Сост. И. А. Столяров. – М.: МП “ЭКОНОВ”, “КЛЮЧ”, 1993. – 475 с.
8. Аткинсон Э. Б., Стиглиц Дж. Э. Лекции по экономической теории государственного сектора: Учебник / Пер. с англ. под ред. Л. Л. Любимова. – М.: Аспект Пресс, 1995. – 832 с.

9. Афанасьев В. С. Буржуазная экономическая мысль 30-80-х годов XX века: Очерк теории. Изд. второе, допол. и переработаное. – М.: Экономика, 1986. – 351 с.
10. Б'юкенен Джеймс М., Масгрейв Річард А. Суспільні фінанси і суспільний вибір: Два протилежних бачення держави: Пер. з англ. – К.: “Видавничий дім Км Академія”, 2004. – 175 с.
11. Базилевич В. Д., Баластрик Л. О. Державні фінанси. Навчальний посібник / За заг. ред. Базилевича В. Д. – К.: Атіка, 2002. – 368 с.
12. Балацкий Е. Лафферовы эффекты и финансовые критерии экономической деятельности // Мировая экономика и международные отношения. – 1997. – №11. – С. 31-43.
13. Балацкий Е. Точки Лаффера и их количественная оценка / Мировая экономика и международные отношения. – 1997. – №12. – С. 85-94.
14. Баранова Л. Г., Тихонова Е. И. О новой налоговой модели // Финансы. – 1992. – №4. – С. 28-33.
15. Барулин С. В., Бекетова О. Н. Лафферовы эффекты в экономике современной России // Финансы. – 2003. – №4. – С. 34-37.
16. Башкатова Т. А. Финансы Европейского экономического сообщества. Учебное пособие. – М.: Изд. ВЗФЭИ, 1987. – 84 с.
17. Бекаревич А. С., Князев П. В. Изучение налоговых объектов и методы обложения. – М.: Госуд. финансовое изд-во Союза ССР, 1930. – 233 с.
18. Блауг М. Экономическая мысль в ретроспективе. Пер. с англ., 4-е изд. – М.: “Дело Лтд”, 1994. – 720 с.
19. Богачева О. Налоговая реформа в США // МЭ и МО. – 1987. – №6. – С. 89-98.
20. Боголепов Д. Краткий курс финансовой науки. 2-е изд. испр. и дополненное. Харьков. – Изд-во “Пролетарий”, 1929. – 319 с.
21. Большая Советская Энциклопедия (в 30 томах). Гл. ред.: А. М. Прохоров. Изд. 3-е. Т. 1. – М.: “Советская энциклопедия”, 1969. – 608 с.

22. Боринец С. Я., Чухно А. А. Регулирование рыночного хозяйства в странах Западной европы. – К.: УкрИНТЭИ. – 1992. – 48 с.
23. Брагинский С. В., Певзнер Я. А. Политическая экономия: дискуссионные проблемы, пути обновления. – М.: Мысль, 1991. – 299 с.
24. Брызгалин А. В. Справедливость как основной принцип налогообложения // Финансы. – 1997. - № 8. – с. 28-29.
25. Вальрас Л. Элементы чистой политической экономии или теория собственного богатства / Пер. на рус. яз. – И. Егоров, А. Белянин. – М.: Университет. Б-ка: Экономика, 2000. – 421 с.
26. Варга Е. Очерки по проблемам политэкономии капитализма. – М.: Политиздат, 1965. – 383 с.
27. Василик О. Д. Державні фінанси України: Навч. посібник. – К.: Вища шк., 1997. – 383 с.
28. Василик О. Д. Податкова система України: Навчальний посібник. – К.: ВАТ “Поліграф книга”, 2004. – 478 с.
29. Василик О. Д. Теорія фінансів: Підручник. – К.: НІОС, 2000. – 416 с.
30. Василик О. Д., Павлюк К. В. Державні фінанси України: Підручник. – К.: НІОС, 2002. – 608 с.
31. Васильев В. С. Франклин Д. Рузвельт и Джон М. Кейнс: экономическая политика в годы “Великой депрессии” // США-Канада: экономика, политика, культура. – 2001. – №10. – С. 73-85.
32. Васильев В. С. Франклин Д. Рузвельт и Джон М. Кейнс: экономическая политика в годы “Великой депрессии” // США-Канада: экономика, политика, культура. – 2001. – №11. – С. 96-112.
33. Ветрова Н. С. Налоговая эксплуатация трудящихся в США. – М.: Знание, 1980. – 64 с.
34. Ветхова И. А. и др. Обзор систем налогообложения в СССР и в ведущих капиталистических странах. – М.: Изд-во НИИП и НА при Госплане СССР, 1990. – 79 с.
35. Вишневский В. П. Налогообложение предприятий в Украине. – Донецк: ИЭ НАН Украины, 1998. – 328 с.

36. Вишневский В. П., Веткин А. С. Уход от уплаты налогов: теория и практика: Монография / НАН Украины. Институт экономики промышленности. – Донецк, 2003. – 328 с.
37. Вишневский В. П., Стешенко С. Г. Оценка влияния налогов на хозяйственную деятельность промышленных предприятий с помощью методов экономико-математического моделирования. – Донецк: ИЭП НАН Украины, 1998. – 108 с.
38. Вишневский В., Веткин А. Уклонение от уплаты налогов и рациональный выбор налогоплательщика // Вопросы экономики. – 2004. – №2. – С. 96-108.
39. Вишневский В., Липницкий Д. Оценка возможностей снижения налогового бремени в переходной экономике // Вопросы экономики. – 2000. – №2. – С. 107-116.
40. Волгин В. П. Развитие общественной мысли во Франции в XVIII веке. – М.: Издательство “Наука”, 1977. – 376 с.
41. Волобуев В. П. Финансовые дилеммы США (эволюция бюджетного регулирования экономики). – М.: Наука, 1987. – 193 с.
42. Всё начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир / Пер. с нем. Л. А. Козлова, В. С. Мухина. – М.: Прогресс, 1992. – 408 с.
43. Всемирная история экономической мысли. В 6 т. Т. 1 / МГУ им. М. В. Ломоносова; гл. редкол.: В. Н. Черковец (гл. ред.) и др. – М.: Мысль, 1987. – 606 с.
44. Геретик Ш. Критика буржуазных теорий политэкономии. Под общ. ред. и с послесл. Г. Б. Хромушина. – М.: “Прогресс”, 1977. – 375 с.
45. Глухов В. В., Дольдэ И. В. Налоги: теория и практика: Учеб. пособие. – СПб.: специальная литература, 1996. – 282 с.
46. Гончаренко Л. “Секреты” исчисления налога на добавленную стоимость // Российский экономический журнал. – 1992. – №5. – С. 38-43.
47. Горский И. В. Налоги в рыночной экономике. – М.: Анкил, 1992. – 96 с.

48. Гуревич С. В. Косвенное налогообложение в реформируемой налоговой системе // Финансы. – 2004. – №3. – С. 32-33.
49. Данілов О. Д., Грищенко В. В., Проценко Т. О., Шевчук В. П. Податкова служба та вдосконалення її діяльності: Монографія. – Ірпінь: Національна Академія ДПС України, 2005. – 150 с.
50. Данілов О. Д., Лапшин Ю. В., Онищенко В. А. Оподаткування місцевими, ресурсними, рентними податками та зборами. Неподаткові платежі: Навчальний посібник. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. – 496 с.
51. Дем'яненко М. Податкова система АПК у період становлення ринкових відносин // Економіка України. – 1996. – №11. – С. 37-46.
52. Дем'яненко М. Я. Основи податкових відносин в АПК. – К.: ІАЕ УААН, 1999. – 72 с.
53. Дем'яненко М. Я. Податковий механізм аграрного сектора в умовах переходу до ринку // Економіка України. – 1993. – №8. – С. 27-35.
54. Дема Д. І. Оподаткування фермерських господарств у Сполучених Штатах Америки. – Житомир: Полісся, 1999. – 232 с.
55. Державні фінанси: Теорія і практика перехідного періоду в Центральній Європі / Пер. з англ. – К.: Основи, 1998. – 542 с.
56. Дернберг Р. Л. Международное налогообложение: Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ, 1997. – 375 с.
57. Джордж Г. Что такое единый налог и почему мы его добиваемся?: Пер. с англ. – М., 1907. – 24 с.
58. Добряк Д. С. Економічний оборот землі в Україні: теорія, методологія і практика / Д. С. Добряк, А. Г. Тихонов, Л. В. Паламарчук. – К.: Урожай, 2004. – 136 с.
59. Дорош Н. Державне регулювання економіки та податкова політика // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Спеціальний випуск. – 2000. – №15-2. – С. 32-38.
60. Дослідження з історії економічної думки в Україні (кінець XIX-XX ст.) / Кліміна Г. В., Фещенко В. М., Біла С. О. та ін.; відповідальний

редактор Т. І. Дерев'янкін. – К.: Наукова думка, 1996. – 140 с.

61. Економічна енциклопедія. У трьох томах. Т. 2 / Редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2001. – 848 с.

62. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Смовженко Т. С. Фінансовий словник. – 4-те вид., випр. та доп. – К.: Знання, КОО; Л.: Вид-во Львів, банк. ін-ту НБУ. – 566 с.

63. Загородній А. Г., Єлісеєв А. В. Податки та податкове планування підприємницької діяльності: Монографія. – Львів: Центр Бізнес-Сервісу, 2003. – 152 с.

64. Загорський В. С., Благун І. Г. Податки на споживання в системі доходів бюджету // Фінанси України. – 1999. – №10. – С. 67-72.

65. Загорський В. С., Благун І. Г. Принципи функціонування податкової системи ринкового типу // Фінанси України. – 2003. – №10. – С. 92-99.

66. Залесский М. Я. Налоговая политика советского государства в деревне. – М.: Госфиниздат, 1940. – 120 с.

67. Звіт про виконання Державного бюджету України за 2003 рік. – К.; 2004. – 453 с.

68. Іващук І. Податкові системи країн Європейського Союзу: особливості та перспективи розвитку // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Спеціальний випуск. – 2000. – №15-2. – С. 17-22.

69. Кашин В. А. Опыт функционирования финансово-кредитного механизма в странах Запада и возможности его использования в СССР. – Финансы СССР. – 1992. – №2. – С. 21-24.

70. Каштанов С. М. Финансы средневековой Руси. – М.: Наука, 1988. – 248 с.

71. Кейнс Дж. Общая теория занятости, процента и денег. – М.: Прогресс, 1978. – 494 с.

72. Кенэ Ф. Избранные экономические произведения. – М.: Изд-во соц.-эконом. лит-ры, 1960. – 551 с.

73. Кінах А. Влада має повернути довіру людей // Урядовий кур'єр. – 2005. – №42. – 5 березня.

74. Козырин А. Н., Рыжков К. В. Правовое регулирование НДС в Великобритании // Финансы. – 1995. – №4. – С. 23- 25.

75. Кононов И. С., Родионова Н. С. Налоговая система для села – какой ей быть // Экономика сельскохозяйственных предприятий. – 1994. – №5. – С. 6-9.

76. Конституція України: Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. – К.: Велес, 2006. – 48 с.

77. Концепція реформування податкової системи України: Проект // Урядовий кур'єр. – 2005. – №187. – 4 жовтня.

78. Король В. Д., Синчак В. П., Ярмоленко Ю. Ю. Застосування непрямих методів перевірок у роботі податкової служби // Вісник Хмельницького інституту регіонального управління та права. – 2002. – № 4. – С. 167-175.

79. Косарчук В., Сильницький Ю. Організація роботи органів Державної податкової служби із засобами масової інформації. – Х.: Фактор, 2003. – 72 с.

80. Костіна Н. І., Алексєєв А. А., Василик О. Д. Фінансове прогнозування: методи та моделі: Навчальний посібник. – К.: Товариство “Знання”, КОО, 1997. – 183 с.

81. Кравченко В. Запозичення: боргова яма чи рятівне коло місцевого самоврядування в країнах зарубіжжя? / Проблеми трансформації територіальної організації влади. Збірник матеріалів та документів / Науковий редактор: М. Пухтинський. – К.: Атіка, 2005. – 510 с.

82. Кравченко И. А. Новая налоговая реформа в США // Финансы СССР. – 1987. – №9. – С. 65-69.

83. Крисоватий А. І. Податкові системи зарубіжних країн: Навчальний посібник. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 258 с.

84. Критика современных буржуазных теорий финансов, денег и кредита / Под ред. Г. П. Солюса. – М.: “Финансы и статистика”, 1970. – 304 с.

85. Кузнецова Т. Некоторые аспекты исследования неформальной экономики в России // Вопросы экономики. – 1997. – №7. – С. 127-134.
86. Кулишер М. И. Очерки финансовой науки. – Петроград: Книгоиздательство “Наука и школа”, 1919. – 256 с.
87. Куцын М. А., Калюжный В. В., Мозенков О. В., Балыкин В. Д. Современная теория и практика налогообложения. – Х.: Прапор, 2001. – 512 с.
88. Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Консум, 1997. – 432 с.
89. Кэмнбелл Р. Макконнелл, Стэнли Л. Брю. Экономикс: принципы, проблемы, политика: В 2 т.: Пер с англ. – Т. 1. – М.: Республика, 1992. – 400 с.
90. Кэмнбелл Р. Макконнелл, Стэнли Л. Брю. Экономикс: принципы, проблемы, политика: В 2 т.: Пер. с англ. – Т. 2. – М.: Республика, 1992. – 393 с.
91. Лагутін В. Д. Податковий механізм регулювання доходів товаровиробників // Податки в Україні: Теорія і практика: Збірник наукових праць. Волинський державний університет, 1995. – С. 5-8.
92. Лившиц А. Я. Введение в рыночную экономику. – М.: Изд-во “Станкин”, 1992. – 127 с.
93. Лившиц А. Я. Миражи капиталистического регулирования. – М.: Мысль, 1985. – С. 47.
94. Лушин С. И. Роль финансовой системы в становлении рынка // Финансы СССР. – 1992. – №2. – С.17-21.
95. Лыкова Л. Н. От нормативов к налогообложению (распределение доходов предприятий). М.: Наука, 1991. – 112 с.
96. Лютий І. О. Грошово-кредитна політика в умовах перехідної економіки: Монографія. – Київ: Атіка, 2000. – 240 с.
97. Майбурд Е. М. Введение в историю экономической мысли. От пророков до профессоров. – М.: Дело, Вита-Пресс, 1996. – 544 с.

98. Максакова И. Д. Определение параметров теневой экономики // Вопросы статистики. – 1999. – №12. – С. 22-27.
99. Маневич В. Е. Экономические дискуссии 20-х годов / Отв. ред. Л. И. Абалкин. – М.: Экономика, 1989. – 142 с.
100. Маркс К. Морализирующая критика и критицирующая мораль / К. Маркс, Ф. Энгельс. Соч. – Изд. 2-е. – Т.4. – М., 1955. – 615 с.
101. Маршалл А. Принципы экономической науки., т. I. Пер. с англ. – М.: Изд. группа “Прогресс”, 1993. – 416 с.
102. Маршалл А. Принципы экономической науки., т. II. Пер. с англ. – М.: Изд. группа “Прогресс”, 1993. – 312 с.
103. Маршалл А. Принципы экономической науки., т. III. Пер. с англ. – М.: Изд. группа “Прогресс”, 1993. – 352 с.
104. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. – Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. – 362 с.
105. Менкью Н. Принципы микроэкономики. 2-е изд. / Н. Менкью. – СПб.: Питер, 2003. – 560 с.
106. Мещерякова О. В. Налоговые системы развитых стран мира (справочник). – М.: Фонд “Правовая культура”, 1995. – 495 с.
107. Миллер О. Теория предложения и налоговая политика в США // *Мировая экономика и международные отношения*. – 1989. – №7. – С. 18-30.
108. Миллионщиков А. Д., Ольшевская В. П. Подходный налог с колхозов. – М.: Издательство “Финансы”, 1966. – 72 с.
109. Милль Дж. С. Основы политической экономии. Перевод с англ. / Общая ред. чл.-кор. АН СССР А. Г. Милейковского. – М.: Изд-во “Прогресс”, 1981. – Т. 3. – 448 с.
110. Миляков Н. В. Финансы: Курс лекций. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 432 с.
111. Мишкін Фредерік С. Економіка грошей, банківської справи і фінансових ринків / Пер. з англ. С. Панчишин, Г. Стеблій, А. Стасишин. – К.: Основи, 1998. – 963 с.

112. Мікроекономіка і макроекономіка: Підруч. для студентів екон. спец. закл. освіти: У 2 ч. / С. Будаговська, О. Кілієвич, І. Луніна та ін.; За заг. ред. С. Будаговської. – К.: Видавництво Соломії Павличко "Основи", 2001. – 517 с.

113. Мовшович С. М., Соколовский Л. Е. Выпуск, налоги и кривая Лаффера // Экономика и математические методы. – 1994. – Т. 30. – Вып. 3. – С. 129-141.

114. Морозов О. Ф. Ціна думки – інтелектуальний капітал: Монографія. – Донецьк: ТОВ "Юго-Восток", ЛТД, 2005. – 352 с.

115. Нагорская М., Пелых А., Чигидин О. Опыт реформирования системы налогообложения в странах с развитой рыночной экономикой: уроки для Украины // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Спеціальний випуск. – 2000. – № 15-2. – С. 28-31.

116. Найдьонов В., Махмудов О. Про реформування податкової системи // Економіка України. – 2001. – №12. – С. 24-29.

117. Налоги в механизме хозяйствования / А. В. Сигиневич, Е. М. Бухвальд, О. М. Ежова и др. / Отв. ред. А. В. Сигиневич – М.: Издательство "Наука", 1991. – 110 с.

118. Налоги в развитых капиталистических странах: теория, практика, проблемы. Система местных налогов / Русакова И., Кравченко И. и др. – М.: НИФИ, 1990. – Вып. 3. – 58 с.

119. Налоги в развитых странах / Под ред. И. Г. Русаковой. – М.: "Финансы и статистика", 1991. – 285 с.

120. Налоги и налогообложение. 4-е изд. / Под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. – СПб.: Питер, 2003. – 576 с.

121. Налоги и налогообложение: Учебн. пособие для вузов / И. Г. Русакова, В. А. Кашин, А. В. Толкушин и др.; Под ред. И. Г. Русаковой, В. А. Кашина. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – 495 с.

122. Налоги: Учеб. пособие / Под ред. Д. Г. Черника. – 3-е изд. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 668 с.

123. Налоги: Учебное пособие / Под ред. В. В. Буряковского. – Днепропетровск: "Пороги", 1998. – 611 с.

124. Налоговая реформа Рейгана: цели и перспективы // США – экономика, политика, идеология. – 1986. – №1. – С. 79-84.
125. Налоговое бремя в СССР и иностранных государствах (очерки по теории и методологии вопроса). / Сост. П. П. Гензель, П. В. Микеладзе, В. Н. Строгий и др. – М.: Финансовое издательство НКФ СССР, 1928. – 188 с.
126. Налоговые системы зарубежных стран / М. Я. Иоффе, Д. Г. Черника. 2-е изд. перераб. и дополн. М.: Издательское объединение “ЮНИТИ”, 1997. – 192 с.
127. Наши налоги от А до Я / Отдел по работе с общественностью при Федеральном министерстве финансов. – 17-е изд. – Бонн: 1996. – 137 с.
128. Никитин С., Глазова Е., Степанова М. Налоги в странах рыночной экономики и в России // Мировая экономика и международные отношения. – 1996. – №4. – С. 5-16.
129. Нова концепція податкової реформи // Урядовий кур’єр. – 2006. – №42. – 2 березня.
130. Новицкий В. Е., Бурлакова Л. В. Финансово-кредитная система в странах рыночной экономики. – К.: УкрИНТЭИ, 1992. – 40 с.
131. Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе: Постановление Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506 // Финансы. – 2004. – №10. – С. 28-31.
132. Омелянович Л. О. Податкова система: Навч. посіб. (друге видання перероблене і доповнене) / Л. О. Омелянович, О. О. Папаїка, В. О. Орлова, Г. Є. Долматова, О. В. Веретенникова. – Донецьк: Дон дуєт, 2005. – 276 с.
133. Онищенко В. А. Податковий контроль (основи організації). – К.: Ред. журн. “Вісник податкової служби України”, 2002. – 432 с.
134. Павловський М. А. Макроекономіка перехідного періоду: Український контекст. – К.: Техніка, 1999. – 336 с.
135. Пансков В. Г. Налоговое бремя в Российской налоговой системе // Финансы. – 1998. – №11. – С. 18-23.

136. Папава В. Лафферов эффект с последствием // Мировая экономика и международные отношения. – 2001. – №7. – С. 34-39.

137. Петти В., Смит А., Рикардо Д., Кейнс Дж., Фридман М. Класика економічної думки: Сочинення. – М.: Изд-во ЭКСМО-Пресс, 2000. – 896 с.

138. Пивнева И. П. Налогообложение как один из методов государственного регулирования в сфере деятельности агропромышленного сектора // Налоги и сборы: проблемы и перспективы: Материалы конференции УМНС РФ по Алтайскому краю – Барнаул: Изд-во Алт. ун-та, 2001. – С. 100-104.

139. Підвищення ефективності боргової політики держави / М. Я. Азаров, Ф. О. Ярошенко, О. І. Барановський та ін. К.: НДФІ, 2004. – Т. 6. – 348 с.

140. Подати и повинности на Древнем Востоке. Сб. ст. / М. А. Дандамаев (отв. ред.). – РАН Санки-Петербургский филиал, 1999. – 154 с.

141. Податкова політика в Європейському Союзі. Переклад з англ. / В. Мардак. – К.: Представництво Європейської Комісії, 2001. – 42 с.

142. Податок на додану вартість та прогнозування його надходжень до бюджету: Монографія / М. Я. Азаров, Ф. О. Ярошенко, Т. І. Єфименко та ін. – К.: НДФІ, 2004. – 344 с.

143. Поддєрьогін А. М. Податкова система України на шляху розвитку // Фінанси України. – 2001. – С. 3-11.

144. Положення “Про строки сплати акцизного збору і подання розрахунку акцизного збору”: Наказ ДПА України від 25 грудня 1995 р. №99 // Податки в Україні. Акцизний збір. – 1997. – №11. – 118 с.

145. Полтавський Ю. А. Ринковий механізм господарювання приватних агроформувань (структура, функціонування, ефективність) // Збірник наукових праць Луганського національного аграрного університету. Матеріали міжнародної науково-практичної конференції – в 3 томах / За ред. В. Г. Ткаченко. – Луганськ: Вид-во “Елтон-2”, 2002. – №14 (26). – С. 232-237.

146. Попонова Н. А. Контроль за уплатой налогов на предприятиях ФРГ // Финансы. – 1993. – №2. – С. 70-74.

147. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо захисту населення від впливу шуму: Закон України від 3 червня 2204 р. № 1745-IV // Урядовий кур'єр. – 2004. – №119. – 26 червня.

148. Про внесення змін до Закону України “Про Державний бюджет України на 2005 рік” та деяких інших законів України: Закон України від 7 липня 2005 р. №2771-IV // Урядовий кур'єр. – 2005. – №138. – 28 липня.

149. Про внесення змін до Закону України “Про ставки акцизного збору та ввізного мита на тютюнові вироби: Закон України від 19 листопада 1999 р. №1469 // Урядовий кур'єр. – 1999. – № 228. – 4 грудня.

150. Про внесення змін до Закону України “Про ставки акцизного збору та ввізного мита на тютюнові вироби: Закон України від 7 грудня 2000 р. № 2138-III // Урядовий кур'єр. – 2001. – №1. – 3 січня.

151. Про внесення змін і доповнень до деяких законодавчих актів України: Закон України від 1 липня 1993 р. №3355-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 34. – Ст. 356.

152. Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР “Про систему оподаткування”: Закон України від 2 лютого 1994 р. № 3046/1997 // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 21. – Ст. 130.

153. Про внесення змін та доповнень до Закону України ”Про систему оподаткування”: Закон України від 18 лютого 1997 р. №77/97 // Голос України. – 1997. – 25 березня.

154. Про Державний бюджет України на 2002 рік: Закон України від 20 грудня 2001 року №2905-III // Урядовий кур'єр. – 2002. – №4. – 9 січня.

155. Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки: Указ Президента України від 3 грудня 1999 року №1529/99 // Урядовий кур'єр. – 1999. – №230. – 8 грудня.

156. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України

від 22 травня 1997 р. №283/97-ВР (з наступними змінами) // Урядовий кур'єр. – 1997. – № 105-106. – 12 червня.

157. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України №389-IV від 22 травня 2003 р. №389-IV (зі змінами та доповненнями) // Вісник податкової служби України. – 2004. – №2. – С. 23-52.

158. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21 грудня 2000 р. № 2181-III // Вісник податкової служби України. – 2002. – № 25-26. – С. 5-35.

159. Про прибутковий податок з громадян: Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. № 13-92 (із наступними змінами) // Відомості Верховної ради України. – 1993. – №10. – Ст. 77.

160. Про результати перевірки використання коштів у Фонді гарантування вкладів фізичних осіб / Підготовлено департаментом з питань державного боргу, міжнародної діяльності та фінансових установ і затверджено постановою Колегії Рахункової палати від 27.12.2004 р. № 28-1. – Київ: Рахункова палата України, 2005. – Випуск 5. – С. 5-36.

161. Про списання заборгованості Державного бюджету з відшкодування податку на додану вартість, що утворилась на 1 січня 2001 року: Постанова Кабінету Міністрів України від 1 березня 2002 року №244 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 10. – Ст. 478.

162. Про фіксований сільськогосподарський податок: Закон України від 17 грудня 1998 р. № 320-XIV (з наступними змінами) // Урядовий кур'єр. – 1999 р. – № 2-3. – 6 січня.

163. Про форми власності на землю: Закон України від 30 січня 1992 року № 2073-XII // Відомості Верховної ради України. – 1992. – №18. – Ст. 225.

164. Пушкарьова В. М. История финансовой мысли и политики налогов: Учебное пособие. – М.: ИНФРА- М, 1996. – 192 с.

165. Реуэль А. Л. Разложение меркантилизма и зарождение буржуазной классической политической экономии в Англии (Пэтти) и во Франции (Буагильбер): Учеб. пособие. – М.: 1957. – 32 с.

166. Романенко О. Р. Фінанси: Підручник. – К: Центр навчальної літератури, 2004. – 312 с.
167. Рыбак В. В., Моисеенков В. В. К вопросу о реформировании налоговой системы и иностранных инвестициях в Украину // Вісник Донецького університету. Серія В. Економіка і право. – 2002. – №2-2. – С. 312-316.
168. Сабанти Б. М. Теория финансов: Учебное пособие. 2-е изд. – М.: Издательство “Менеджер”, 2000. – 192 с.
169. Селигман Э. Очерки по теории обложения (финансовые проблемы военного и послевоенного периода). – Петроград, 1924. – 129 с.
170. Селигмен Б. Основные течения современной экономической мысли. – М.: Прогресс, 1968. – 454 с.
171. Селигмен Б. Сильные мира сего: бизнес и бизнесмены в американской истории. – М.: “Прогресс”, 1976. – 454 с.
172. Семюелсон П., Нордгауз В. Мікроекономіка. Пер. з англ. – К.: Основи, 1998. – 676 с.
173. Синельников-Мурылев С., Баткибеков С., Кадочников П., Некипелов Д. Оценка результатов реформы подоходного налога в Российской Федерации // Вопросы экономики. – 2003. – №6. – С. 61-77.
174. Синчак В. П. Деякі особливості непрямого оподаткування у селянських (фермерських) господарствах // Аграрна наука – селу: Науковий збірник. – Кам’янець-Подільський. – 1998. – Випуск 6. – С. 144-145.
175. Синчак В. П. Забезпечення соціальної справедливості при оподаткуванні доходів працівників сільськогосподарських підприємств // Економіка АПК. – 2002. – №11. – С. 53-59.
176. Синчак В. П. Методологічні аспекти реформування податкової служби України // Аграрна наука – селу: Науковий збірник. – Кам’янець-Подільський, 1999. – Випуск 7. – С. 107-113.
177. Синчак В. П. Оподаткування доходів працівників сільськогосподарських підприємств // Ринкова трансформація

економіки АПК: кол. монографія у чотирьох частинах / За ред. П. Т. Саблука, В. Я. Амбросова, Г. Є. Мазнева. Ч. 3. Фінансово-кредитна система. – К.: ІАЕ. – С. 174-78.

178. Синчак В. П. Оподаткування сільськогосподарських підприємств – власників транспортних засобів // Економіка АПК. – 1997. - №9. – С. 50-55.

179. Синчак В. П. Податкова звітність сільськогосподарських товаровиробників: проблеми та вдосконалення // Наукові записки Острозької академії. Серія “Економіка”. Випуск 8. – Частина 1. – 2006. – С. 270-278.

180. Синчак В. П. Податкова культура як фактор збільшення бази оподаткування // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 196: В 4 т. Том III. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2004. – С. 685-693.

181. Синчак В. П. Принцип рівнозначності та пропорційності в податковій системі // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. Серія економічні науки. – 2002. – №22. – С. 381-386.

182. Синчак В. П. Справедливість в оподаткуванні доходів громадян як фактор стабільності в суспільстві // Формування ринкових відносин в Україні: Зб. наук. пр. Випуск 19 / Наук. ред. І. К. Боднар. – К., 2002. – С. 135-141.

183. Синчак В. П. Трансформація податку на додану вартість у сільськогосподарських підприємствах // Економіка АПК. – 1998. – №3. – С. 37-42.

184. Синчак В. П. Фіксований сільськогосподарський податок з фермерських господарств: ілюзії і реальність // Науковий вісник Національного аграрного університету. – 1999. – №18. – С. 206-212.

185. Синчак В. П., Довгалюк В. І., Ярмоленко Ю. Ю. Особливості міжнародного оподаткування в Україні // Вісник Хмельницького інституту регіонального управління та права. – 2004. – № 1-2 (9-10). – С. 366-371.

186. Синчак В. П., Ярмоленко Ю. Ю. Трансформаційні зміни в

механізмі відшкодування податку на додану вартість // Збірник наукових праць. Випуск 12. (Економічний факультет). – Кам'янець-Подільський, 2004. – Т. 2. – С. 196-198.

187. Скворцов Н. Н. Всё о налогах в Украине. Как избежать финансовых санкций? Как воспользоваться льготами? Часть 1. – К.: Фирма “Конкорд”, 1995. – 96 с.

188. Скворцов Н. Н. Налоговый менеджмент: стратегия и тактика: В 10 кн. Кн. 1. От стагнации к стабилизации. Практ. рук. / Под ред. В. П. Давыдовой. – К.: Вища шк., 2002. – 222 с.

189. Сміт А. Добробут нації: Дослідження про природу та причини добробуту нації / Пер. О. Васильєва та ін. – К.: Port – Roual, 2001. – 593 с.

190. Современные экономические теории Запада: Учеб. пособие. – 2-е издание / Под ред. А. Н. Марковой. – М.: Финстатинформ, 1996. – 93 с.

191. Соколов А. А. Теория налогов. – М.: Финансовое издательство НКФ СССР, 1928. – 528 с.

192. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. – К.: Знання-Прес, 2004. – 454 с.

193. Степаненко В. А. Механизм регулирования рынка США. – К.: УкрИНТЭИ, 1992. – 56 с.

194. Степаненко В. А., Суторміна В. Н., Федосов В. М. Критика буржуазных и реформистских теорий валютно-финансовых отношений капитализма. – К.: “Наукова думка”, 1979. – 331 с.

195. Стиглиц Дж. Ю. Экономика государственного сектора / Пер. с англ. – М.: Изд-во МГУ: ИНФРА – М, 1997. – 720 с.

196. Суторміна В. М. та ін. Держава – податки – бізнес: (Із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки): Монографія / В. М. Суторміна, В. М. Федосов, В. Л. Андрущенко. – К.: Либідь, 1992. – 328 с.

197. Сучасна аграрна політика України: Проблеми становлення / За ред. академіків УААН П. Т. Саблука та В. В. Юрчишина. – К.: ІАЕ, 1996. – 664 с.

198. Ткаченко Н. М., Горова Т. М., Ільєнко Н. О. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність: Навчально-методичний посібник / Під загальною редакцією Н. М. Ткаченко. – К.: Алерта, 2004. – 554 с.
199. Тургенев Н. И. Опыт теории налогов. – М.: Государственное социально-экономическое изд-во, 1937. – 176 с.
200. Українська Радянська енциклопедія, том 12. – К.: Головна редакція Української Радянської енциклопедії, 1963. – 576 с.
201. Українська Радянська енциклопедія, том 6. – К.: Головна редакція Української Радянської енциклопедії, 1963. – 576 с.
202. Українська Радянська енциклопедія, том 9. – К.: Головна редакція Української Радянської енциклопедії, 1962. – 562 с.
203. Федосов В. М. Налоги в экономике современного капитализма (на примере ФРГ). К. – Голов. изд-во издат. объедин. “Вища школа”, 1977. – 192 с.
204. Федосов В. М. Современный капитализм и налоги: (Вопросы методологии и теории). – К.: Вища шк. Изд-во при КГУ, 1987. – 126 с.
205. Фінанси в період реформування агропромислового виробництва / Дем'яненко М. Я., Алексійчук В. М., Борщ А. Г. та ін.; За редакцією М. Я. Дем'яненка. – К.: ІАЕ УААН, 2002. – 645 с.
206. Фінанси. Грошовий обіг. Кредит. Навчальний посібник / Л. О. Дробозіна, Л. П. Окунева, Л. Л. Андронova та ін.; Під ред. професора Л. О. Дробозіної. – Рівне: Видавнича агенція “Вертекс”, 2001. – 352 с.
207. Хансен Элвин. Денежная теория и финансовая политика / Пер. с англ. – М.: Дело, 2006. – 592 с.
208. Холл Кэлвин С., Линдсей Гарднер. Теории личности. Пер. с англ. И. Б. Гриншпун. – М.: ЗАО Изд-во ЭКСМО-Пресс, 1999. – 592 с.
209. Хорунжий М. Й. Аграрна політика: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 1998. – 240 с.
210. Черник Д. Г. Косвенные налоги: исторический аспект // Российский налоговый курьер. – 1999. – №8. – С. 61-62.

211. Черник Д. Г., Починок А. П., Морозов В. П. Основы налоговой системы: Учебное пособие для вузов / Под ред. Д. Г. Черника. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – 422 с.
212. Шлях до служби європейського зразка. / Прес-служба ДПА України // Вісник податкової служби України. – 2001. – №40. – С. 5-6.
213. Шумпетер Й. А. История экономического анализа: В 3-х т. / Пер. с англ. под ред. В. С. Автономова. – СПб.: Экономическая школа, 2004. – Т. 3. – 678 с.
214. Шумпетер Й. А. История экономического анализа: В 3-х т. / Пер. с англ. под ред. В. С. Автономова. – СПб.: Экономическая школа, 2004. – Т. 1. – 496 с.
215. Экономикс / Самуэльсон П. – М.: Прогресс, 1965. – 537 с.
216. Энтов Р. У истоков “чистой экономической теории”: Л. Вальрас // Вопросы экономики. – 1990. – №11. – С. 111-121.
217. Юткина Т. Ф. Налоговедение: от реформы к реформе. – М.: Инфра-М, 1999. – 293 с.
218. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. – М.: “Статут”, 2002. – 555 с.
219. Anderson W. H. Taxation and American economy. New York, 1952. – 51 p.
220. Boulding K. Friedenswirtschaft. Bern, P. 209, 214.
221. Carlson G. The Value-added Tax: Structural and Economic Issues and Suggestions for Hungary // Taxation and Economic Development. – Knoxville, Tennessee: The University of Tennessee, 1988. – 132 p.
222. Due J. Government Finance. An economic analysis, Hamevood, 1959. – 86 p.
223. Harris S. John Maynard Keynes. Economist and Policy Maker. N. Y., 1955 p. IX – X
224. Lindahl E. P. Just Taxation – A Positive Solution // Classics in the Theory of Public Finance / Ed. by R. A. Musgrave, A. T. Peacock. N. Y.: St. Martin’s Press, 1967.

225. *Supply-Side Economics: Hearing before the Task Force on Tax Policy of the Committee of the Budget. House of Representatives, 97th Congress, 1st Session.* – Wash., 1981, 172 p.

226. Tait A. A. *Value Added Tax.* Wash.: International Monetary Fund, 1988.

227. *The Way the World Works / Wanniski J.* – Wash., 1979. – 473 p.

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А

Анкета опитування керівників, головних бухгалтерів та працівників економічних служб сільськогосподарських підприємств

Заповнити анкету нескладно. Уважно прочитайте запропоновані Вам питання. Далі виберіть той варіант (або варіанти) відповіді, що підходить Вам якнайбільше, та обведіть букву біля цієї відповіді.

Ми не будемо фіксувати Вашу адресу, ім'я та прізвище. Ваші відповіді не будуть оприлюднені. Будь ласка, відповідайте на всі запитання відверто та якомога точніше.

1. Чи відомий Вам порядок сплати податків сільськогосподарськими підприємствами?

- а) так;
- б) ні;
- в) важко відповісти.

2. За якою системою оподаткування Ваше господарство сплачує податки до бюджету?

- а) за загальною;
- б) за спеціальною зі сплатою фіксованого сільськогосподарського податку;
- в) за спрощеною зі сплатою єдиного податку.

3. На Вашу думку, податкова система в сільському господарстві сприятлива для розвитку Вашого господарства:

- а) так;
- б) ні;
- в) важко відповісти.

4. Чи завжди в строк Ваше господарство розраховується з бюджетом?

- а) так;
- б) ні;
- в) важко відповісти.

5. Якщо розрахунки з бюджетом проводяться невчасно, то яка з причин є головною?

- а) нестача коштів;
- б) сподівання на списання боргів;
- в) Ваш варіант відповіді _____

6. Скільки робочого часу на день Ви витрачаєте на вивчення податкового законодавства, інструкції, листів із питань оподаткування, тощо?

- а) до 1 години;
- б) понад 1 годину;
- в) Ваш варіант відповіді _____

7. Який податок при його вивченні, обчисленні та сплаті, на Вашу думку, забирає найбільше робочого часу у Вас чи Ваших колег?

- а) ПДВ;
- б) фіксований сільськогосподарський податок;
- в) Ваш варіант відповіді _____

8. Якщо із вказаного Вами податку він найбільше забирає часу, то що є головною причиною?

- а) відсутність достатньої інформації;
- б) складне податкове законодавство та нормативні акти, які супроводжують цей податок;
- в) Ваш варіант відповіді _____

9. Як Ви думаете, чи правильно для сільськогосподарських підприємств встановлювати щомісячні строки сплати податків?

- а) так, правильно
- б) ні, не правильно;
- в) Ваш варіант відповіді _____

10. Якщо Ви не згодні з щомісячними строками сплати податків сільськогосподарськими підприємствами, то які, на Вашу думку, найбільше підходять?

- а) два рази в рік (в 3-му і 4-му кварталах);
- б) один раз у рік (у четвертому кварталі);
- в) Ваш варіант відповіді _____

11. Чи допускались Вашим господарством випадки заниження податків, які дораховувались податковою інспекцією під час документальної перевірки?

- а) так;
- б) ні;
- в) важко відповісти.

12. Якщо виявлялись випадки заниження податків, то чи були великими (обтяжливими) для Вашого господарства нараховані штрафні санкції?

- а) так;
- б) ні;
- в) Ваш варіант відповіді _____

13. Чи згодні Ви з тим, щоб при виявленні податковою службою фактів приховування податків, суми яких не підпадають під кримінальну відповідальність, платнику надавалось право провести їх доплату з нарахуванням пені без будь-яких інших штрафних санкцій?

- а) так;
- б) ні;
- в) Ваш варіант відповіді _____

14. Чи підтримуєте Ви думку, що в сільському господарстві і надалі має нараховуватися та сплачуватись фіксований сільськогосподарський податок?

а) так;

б) ні;

в) Ваш варіант відповіді _____

15. На Вашу думку, яку величину доходу від реалізації сільськогосподарської продукції в структурі валового доходу має отримати господарство, щоб вважатись платником фіксованого сільськогосподарського податку?

а) більше 50 %;

б) більше 75 %;

в) Ваш варіант відповіді _____

16. Чи доцільно, на Вашу думку, зберегти порядок сплати ПДВ сільгоспвиробниками на два спеціальні рахунки з наданням до податкової інспекції двох окремих декларацій та однієї для визначення податку до бюджету?

а) так;

б) ні;

в) Ваш варіант відповіді _____

17. Чи задовольняють Вас консультаційні послуги, що надаються податковою інспекцією, в якій Ви знаходитесь на обліку як платник податку?

а) так;

б) ні;

в) Ваш варіант відповіді _____

18. Що, на Вашу думку, необхідно зробити в першу чергу при реформуванні податкової системи в сільському господарстві?

а) зберегти діючий порядок сплати ПДВ сільгоспвиробниками та нарахування їм дотацій переробними підприємствами;

б) в законодавчому порядку розповсюдити на сільгоспвиробників право альтернативного вибору системи оподаткування (загальної, спеціальної, спрощеної) для розрахунків з бюджетом;

в) Ваш варіант відповіді _____

19. Вкажіть організаційно-правову форму Вашого підприємства:

а) фермерське господарство;

б) СТОВ;

в) Ваш варіант відповіді _____

20. Ваша посада:

а) керівник;

б) головний бухгалтер;

в) працівник економічної служби.

Щиро дякуємо Вам за відповіді.

ДОДАТОК Б

Анкета

опитування працівників податкової служби

Заповнити анкету нескладно. Уважно прочитайте запропоновані Вам питання. Далі виберіть той варіант (або варіанти) відповіді, що підходить Вам якнайбільше, та обведіть букву біля цієї відповіді.

Ми не будемо фіксувати Вашу адресу, ім'я та прізвище. Ваші відповіді не будуть оприлюднені. Будь ласка, відповідайте на всі запитання відверто та якомога точніше.

1. Чи відомий Вам порядок сплати податків сільськогосподарськими підприємствами?

- а) так;
- б) ні;
- в) важко відповісти.

2. Яка система оподаткування, на Вашу думку, найбільше підходить у даний час для сільськогосподарських підприємств?

- а) загальна;
- б) спеціальна зі сплатою фіксованого сільськогосподарського податку;
- в) спрощена зі сплатою єдиного податку.

3. На Вашу думку, податкова система в сільському господарстві сприятлива для розвитку сільськогосподарських підприємств:

- а) так;
- б) ні;
- в) важко відповісти.

4. Чи завжди в строк сільськогосподарські підприємства (далі господарства, сільгоспвиробники) розраховуються з бюджетом?

- а) так;
- б) ні;
- в) важко відповісти.

5. Якщо розрахунки з бюджетом господарства проводять невчасно, то яка з причин є головною?

- а) нестача коштів;
- б) сподівання на списання боргів;
- в) Ваш варіант відповіді _____

6. Скільки робочого часу на день Ви витрачаєте на вивчення податкового законодавства, інструкцій, листів, тощо з питань оподаткування сільгоспвиробників?

- а) до 1 години;
- б) понад 1 годину;
- в) Ваш варіант відповіді _____

7. Який податок, що встановлений для сільгоспвиробників, забирає найбільше робочого часу у Вас чи Ваших колег при його вивченні?

- а) ПДВ;
- б) фіксований сільськогосподарський податок;
- в) Ваш варіант відповіді _____

8. Якщо із вказаного Вами податку він найбільше забирає часу, то що є головною причиною?

- а) втома від іншої роботи, яка не дозволяє добре засвоїти матеріал;
- б) складне податкове законодавство та нормативні акти, які супроводжують цей податок;
- в) Ваш варіант відповіді _____

9. Як Ви думаете, чи правильно для сільськогосподарських підприємств встановлювати щомісячні строки сплати податків?

- а) так, правильно
- б) ні, не правильно;
- в) Ваш варіант відповіді _____

10. Якщо Ви не згодні з щомісячними строками сплати податків сільськогосподарськими підприємствами, то які, на Вашу думку, найбільше підходять?

- а) два рази в рік (в 3-му і 4-му кварталах);
- б) один раз у рік (у четвертому кварталі);
- в) Ваш варіант відповіді _____

11. Чи проводились Вами перевірки сільгоспвиробників, за матеріалами яких дораховувались податки та штрафні санкції?

- а) так;
- б) ні;
- в) важко відповісти.

12. Якщо в 11 п. Ви відповіли "так", то яка частка (у %) штрафних санкцій (разом із пенею) у загальній донарахованій сумі?

- а) до 10 %;
- б) від 10 % до 50 %;
- в) Ваш варіант відповіді _____

13. Чи згодні Ви з тим, щоб при виявленні податковою службою фактів приховування податків, суми яких не підпадають під кримінальну відповідальність, платнику надавалось право провести їх доплату з нарахуванням пені без будь-яких інших штрафних санкцій?

- а) так;
- б) ні;
- в) Ваш варіант відповіді _____

14. Чи підтримуєте Ви думку, що в сільському господарстві і надалі має нараховуватися та сплачуватись фіксований сільськогосподарський податок?

а) так;

б) ні;

в) Ваш варіант відповіді _____

15. На Вашу думку, яку величину доходу від реалізації сільськогосподарської продукції в структурі валового доходу має отримати господарство, щоб вважатись платником фіксованого сільськогосподарського податку?

а) більше 50 %;

б) більше 75 %;

в) Ваш варіант відповіді _____

16. Чи доцільно, на Вашу думку, зберегти порядок сплати ПДВ сільгоспвиробниками на два спеціальні рахунки з наданням до податкової інспекції двох окремих декларацій та однієї для визначення податку до бюджету?

а) так;

б) ні;

в) Ваш варіант відповіді _____

17. Чи достатньою мірою якісно, на Вашу думку, надаються консультаційні послуги сільгоспвиробникам податковою інспекцією, у якій Ви працюєте?

а) так;

б) ні;

в) Ваш варіант відповіді _____

18. Що, на Вашу думку, необхідно зробити в першу чергу при реформуванні податкової системи в сільському господарстві?

а) зберегти діючий порядок сплати ПДВ сільгоспвиробниками та нарахування їм дотацій переробними підприємствами;

б) в законодавчому порядку розповсюдити на сільгоспвиробників право альтернативного вибору системи оподаткування (загальної, спеціальної, спрощеної);

в) Ваш варіант відповіді _____

19. Зазначте стаж Вашої роботи в податковій службі:

а) до 3 - років;

б) від 3 – х до 5 років;

в) Ваш варіант відповіді _____

20. Ваша посада:

а) керівник (заступник керівника) структурного підрозділу;

б) головний (старший) державний податковий (ревізор) інспектор;

в) Ваш варіант відповіді.

Щиро дякуємо Вам за відповіді.

ДОДАТОК В

Таблиця В. 4.1

**Ставки оподаткування доходів
громадян України до 1 січня 2004 року**

Сукупний місячний оподатковуваний дохід (у мінімальних місячних зарплатах (МЗ) чи неоподатковуваних мінімумах (НМ))	Сукупний місячний оподатковуваний дохід, крб., грн.	Ставка та розмір податку (у % крб. чи грн.)	Періоди дії
1	2	3	4
До 1 МЗ включно	До 4600 крб. включно	Не оподатковується	Січень – травень 1993 р.
Від 1 МЗ + 1 крб. до 10 МЗ включно	Від 4601 крб. до 46000 крб. включно	10 % від суми, що перевищує 4600 крб.	
Від 10 МЗ + 1 крб. до 20 МЗ включно	Від 46001 крб. до 92000 крб. включно	4140 крб. + 20 % від суми, що перевищує 46000 крб.	
Від 20 МЗ + 1 крб. до 30 МЗ включно	Від 92001 крб. до 138000 крб. включно	13340 крб. + 35 % від суми, що перевищує 92000 крб.	
Понад 30 МЗ	Понад 138000 крб.	29440 крб. + 50 % від суми, що перевищує 138000 крб.	
До 1 НМ включно	До 13800 крб. включно	Не оподатковується	Червень – серпень 1993 р.
Від 1 НМ + 1 крб. до 10 НМ включно	Від 13801 крб. до 138000 крб. включно	10 % від суми, що перевищує 13800 крб.	
Від 10 НМ + 1 крб. до 30 НМ включно	Від 138001 крб. до 414000 крб. включно	12420 крб. + 20 % від суми, що перевищує 138000 крб.	
Від 30 НМ + 1 крб. до 40 НМ включно	Від 414001 крб. до 552000 крб. включно	67620 крб. + 30 % від суми, що перевищує 414000 крб.	
Від 40 НМ + 1 крб. до 100 НМ включно	Від 552001 крб. до 1380000 крб. включно	109020 крб. + 40 % від суми, що перевищує 552000 крб.	
Від 100 НМ + 1 крб. до 200 НМ включно	Від 1380001 крб. до 2760000 крб. включно	440220 крб. + 50 % від суми, що перевищує 1380000 крб.	
Понад 200 НМ	Понад 2760000 крб.	1130220 крб. + 60 % від суми, що перевищує 2760000 крб.	Вересень – листопад 1993 р.
До 1 НМ включно	До 40000 крб. включно	Не оподатковується	
Від 1 НМ + 1 крб. до 10 НМ включно	Від 40001 крб. до 400000 крб. включно	10 % від суми, що перевищує 40000 крб.	
Від 10 НМ + 1 крб. до 30 НМ включно	Від 400001 крб. до 1200000 крб. включно	36000 крб. + 20 % від суми, що перевищує 400000 крб.	
Від 30 НМ + 1 крб. до 40 НМ включно	Від 1200001 крб. до 1600000 крб. включно	196000 крб. + 30 % від суми, що перевищує 1200000 крб.	

Продовж. табл. В. 4.1

1	2	3	4
Від 40 НМ + 1 крб. до 100 НМ включно	Від 1600001 крб. 4000000 крб. включно	до 316000 крб. + 40 % від суми, що перевищує 1600000 крб.	
Від 100 НМ - 1 крб. до 200 НМ включно	Від 4000001 крб. 8000000 крб. включно	до 1276000 крб. + 50 % від суми, що перевищує 4000000 крб.	
Понад 200 НМ	Понад 8000000 крб.	3276000 крб. - 60 % від суми, що перевищує 8000000 крб.	
До 1 НМ включно	До 120000 крб. включно	Не оподатковується	
Від 1 НМ + 1 крб. до 10 НМ включно	Від 120001 крб. до 1200000 крб. включно	10 % від суми, що перевищує 120000 крб.	
Від 10 НМ + 1 крб. до 20 НМ включно	Від 1200001 крб. до 2400000 крб. включно	108000 крб. + 20 % від суми, що перевищує 1200000 крб.	
Від 20 НМ + 1 крб. до 30 НМ включно	Від 2400001 крб. до 3600000 крб. включно	348000 крб. + 30 % від суми, що перевищує 2400000 крб.	Грудень 1993 р. - вересень 1994 р.
Від 30 НМ + 1 крб. до 40 НМ включно	Від 3600001 крб. до 4800000 крб. включно	708000 крб. + 40 % від суми, що перевищує 3600000 крб.	
Від 40 НМ + 1 крб. до 50 НМ включно	Від 4800001 крб. до 6000000 крб. включно	1188000 крб. + 60 % від суми, що перевищує 4800000 крб.	
Понад 50 НМ	Понад 6000000 крб.	1908000 крб. + 90 % від суми, що перевищує 6000000 крб.	
До 1 НМ включно	До 780000 крб. включно	Не оподатковується	
Від 1 НМ + 1 крб. до 5 НМ включно	Від 780001 крб. до 3900000 крб. включно	10 % від суми, що перевищує 780000 крб.	
Від 5 НМ + 1 крб. до 10 НМ включно	Від 3900001 крб. до 7800000 крб. включно	312000 крб. + 20 % від суми, що перевищує 3900000 крб.	Жовтень 1994 р. - січень 1995 р.
Від 10 НМ + 1 крб. до 15 НМ включно	Від 7800001 крб. до 11700000 крб. включно	1092000 крб. + 30 % від суми, що перевищує 7800000 крб.	
Від 15 НМ + 1 крб. до 25 НМ включно	Від 11700001 крб. до 19500000 крб. включно	2262000 крб. + 40 % від суми, що перевищує 11700000 крб.	
Понад 25 НМ	Понад 19500000 крб.	5382000 крб. + 50 % від суми, що перевищує 19500000 крб.	
До 1 НМ включно	До 1400000 крб. включно	Не оподатковується	
Від 1 НМ + 1 крб. до 5 НМ включно	Від 1400001 крб. до 7000000 крб. включно	10 % від суми, що перевищує 1400000 крб.	
Від 5 НМ + 1 крб. до 10 НМ включно	Від 7000001 крб. до 14000000 крб. включно	560000 крб. + 20 % від суми, що перевищує 7000000 крб.	Літий вересень 1995 р.

Продовж. табл. В. 4.1

1	2	3	4
Від 10 НМ + 1 крб. до 15 НМ включно	Від 14000001 крб. до 21000000 крб. включно	1960000 крб. + 30 % від суми, що перевищує 14000000 крб.	
Від 15 НМ + 1 крб. до 25 НМ включно	Від 21000001 крб. до 35000000 крб. включно	4060000 крб. + 40 % від суми, що перевищує 21000000 крб.	
Понад 25 НМ	Понад 35000000 крб.	9660000 крб. + 50 % від суми, що перевищує 35000000 крб.	
До 1 НМ включно	До 1700000 крб. включно	Не оподатковується	
Від 1 НМ + 1 крб. до 5 НМ включно	Від 1700001 крб. до 8500000 крб. включно	10 % від суми, що перевищує 1700000 крб.	З жовтня 1995 р. по день проведення грошової реформи (2 вересня 1996 р.) відповідно до Указу президента України "Про грошову реформу в Україні" № 762/96 від 25 серпня 1996 р.
Від 5 НМ + 1 крб. до 10 НМ включно	Від 8500001 крб. до 17000000 крб. включно	680000 крб. + 15 % від суми, що перевищує 8500000 крб.	
Від 10 НМ + 1 крб. до 60 НМ включно	Від 17000001 крб. до 102000000 крб. включно	1955000 крб. + 20 % від суми, що перевищує 17000000 крб.	
Від 60 НМ + 1 крб. до 100 НМ включно	Від 102000001 крб. до 170000000 крб. включно	18955000 крб. + 30 % від суми, що перевищує 102000000 крб.	
Понад 100 НМ	Понад 170000000 крб.	39355000 крб. + 40 % від суми, що перевищує 170000000 крб.	
До 1 НМ включно	До 17 грн. включно	Не оподатковується	
Від 1 НМ + 1 грн. до 5 НМ включно	Від 18 грн. до 85 грн. включно	10 % від суми, що перевищує 17 грн.	З вересня 1996 р. по 1 січня 2004 р.
Від 5 НМ + 1 грн. до 10 НМ включно	Від 86 грн. до 170 грн. включно	6 грн. 80 коп. + 15 % від суми, що перевищує 85 грн.	
Від 10 НМ + 1 грн. до 60 НМ включно	Від 171 грн. до 1020 грн. включно	19 грн. 55 коп. + 20 % від суми, що перевищує 170 грн.	
Від 60 НМ + 1 грн. до 100 НМ включно	Від 1021 грн. до 1700 грн. включно	189 грн. 55 коп. + 30 % від суми, що перевищує 1020 грн.	
Понад 100 НМ	Понад 1700 грн.	393 грн. 55 коп. + 40 % від суми, що перевищує 1700 грн.	

Джерело: [182, с. 135-141].

ДОДАТОК Д

Таблиця Д. 4. 1

Ставки податку з доходів громадян України з 1 січня 2004 року

Період дії	МПП ² на початок року, грн.	Гранична межа доходу (зарплати), грн.	МЗ ¹ на початок року, грн.	Частка соціальної пільги від МЗ ¹ , %	Соціальна пільга на 1 особу, грн.			Ставки, %
					1 МЗ ¹	150 % від МЗ ¹	200 % від МЗ ¹	
Січень-грудень 2004 р.	386,7	540,0	205,0	30,0	61,5	92,25	123,0	13,0
Січень-грудень 2005 р.	453,0	630,0	262,0	50,0	131,0	196,5	262,0	13,0
Січень-грудень 2006 р.	483,0	680,0	350,0	50,0	175,0	262,5	350,0	13,0
Січень-грудень 2007 р.				50,0				15,0

Джерело: складено та розраховано автором за даними [157].

Умовні позначення:

МЗ¹ – мінімальна зарплата;

МПП² – мінімальний прожитковий мінімум.

УДК 336.221.4
ББК 65.26
С 38

ISBN 966-8823-07-9

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

СИНЧАК ВІКТОР ПЕТРОВИЧ

ЕВОЛЮЦІЯ НАУКОВОЇ ДУМКИ В ОПОДАТКУВАННІ
ТА ЇЇ РЕАЛІЗАЦІЯ У ПОДАТКОВИХ СИСТЕМАХ

монографія

*Коректор – Добровольська О.В.
Комп'ютерна верстка – Стрихар А. М.*

Видавництво Хмельницького університету управління та права.
Свідоцтво Державного комітету інформаційної політики, телебачення
та радіомовлення України про внесення суб'єкта видавничої справи
до державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів
видавничої продукції
Серія ДК № 2105 від 21. 02. 2005р.

Виготовлено на поліграфічній базі
Хмельницького університету управління та права.
29000, м. Хмельницький, вул. Театральна, 8. Тел. (0382) 70-14-08

Здано у видавництво 13. 12. 2006. Підписано до друку 21. 12. 2006.
Формат 60Х90/32. Папір офсетний. Друк різнографічний.
Умовн. друк. арк. 16,7. Обл. вид. арк. 11,7.
Наклад 500 прим. Зам. № 1084.