

## ЧАСТИНА 2

### НАУКОВІ ПОВІДОМЛЕННЯ

УДК 336.02:001.8

**О.М. Федчак**

#### **Теоретико-методологічні засади формування та розвитку податкової системи**

*У статті проаналізовано теоретико-методологічні основи формування та розвитку податкової системи, її структура, функції податків та основні принципи ефективного оподаткування. Розглянуто науковий підхід щодо формування та розвитку податкової системи України.*

*Ключові слова: податкова система, структура, функція, основні податкові принципи.*

Система податків та зборів України, як передбачено податковим законодавством України – це сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів, принципів, форм і методів їх встановлення, зміни, скасування, обчислення та сплати. Система податків та зборів в Україні встановлюється виключно законами України.

На наш погляд, у законодавстві України не чітко розмежовуються категорії «податок» і «збір», але за своєю економічною суттю вони суттєво відрізняються. Податки – обов'язкові внески до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, що здійснюються платниками податку та на умовах, які встановлюються законодавством. Основне призначення податків – фінансове забезпечення виконання державою притаманних їм функцій. Таким чином, податки – основна форма доходів держави, її фінансова основа. Частина податків у бюджетах розвинених країн досягає 90%. Податки мають подвійний характер: з одного боку, вони є специфічною формою виробничих відносин, у чому полягає їхній суспільний зміст, з іншого – є частиною вартості національного доходу в грошовій формі, що характеризує їхній матеріальний зміст. Податки виконують три основні функції: а) основного джерела формування і поповнення дохідної частини бюджету (фіскальна функція); б) забезпечує розподіл вартісних пропорцій між платниками податків і державою (розподільча функція); в) економічного важеля, за допомогою якого держава регулює господарчі процеси і економічне життя (регулювальна функція). Завдяки своїй регулювальній функції податки використовуються для економічного впливу держави на суспільне виробництво, його динаміку та структуру, на розвиток науково-технічного прогресу. В умовах ринкової економіки податки виступають основним інструментом державного регулювання економіки як у масштабах всього господарства, так і на рівні регіонів,

---

*Федчак Ольга Михайлівна, провідний економіст Ради по вивченню продуктивних сил України НАН України, м. Київ.*

© О.М. Федчак, 2010

підприємств, окремих осіб. Податки є способом перерозподілу доходів, внаслідок чого здатні стримувати або, навпаки, стимулювати економічні процеси. Як уже зазначалось, в Україні встановлюються загальнодержавні та місцеві податки. Загальнодержавні податки встановлюються Верховною Радою України і справляються на всій території країни. Вони запроваджуються на основі державних законодавчих актів і направляються, як правило, в державний бюджет.

Збір – обов'язковий платіж, який сплачують юридичні та фізичні особи за вчинення державними органами, органами місцевого самоврядування, їх посадовими й, які мають юридичне значення, за надання певних прав, видачу дозволів і ліцензій, а також для забезпечення системи функціонування системи державного соціального страхування і державного соціального забезпечення.

Не встановлені податковим законодавством України податки, платежі, а також платежі у вигляді штрафів та інших майнових стягнень за порушення податкового законодавства не є податком або збором.

Як вважає більшість економістів, у соціально-економічній системі податки та платежі виконують такі основні функції: фіскальну; розподільну; регульовальну.

Англійський економіст Д. Рікардо (1772–1823) у праці «Начала политической экономии и налогового обложения» (1817) писав: «Налоги составляют ту долю продукта земли и труда страны, которая поступает в распоряжение правительства; они всегда уплачиваются в конечном счёте или из капитала, или из дохода страны». Як і А. Сміт, він вважав державні витрати невиробничими, а роль податків у суспільстві обмежував фіскальною функцією. Більш того, Рікардо уособлював ці обов'язкові платежі з неминучим злом, вважаючи, що вони заважають процесу утворення і накопичення капіталу.

На його думку, «Нет таких налогов, которые не имели бы тенденции уменьшать накопления, ибо нет таких, которые не могли бы быть рассмотрены как задерживающие производство и причиняющие такие же последствия, как плохая почва или климат, снижение квалификации и трудолюбия, ухудшение системы разделения труда или утрата каких-нибудь полезных машин» [2].

Фіскальна функція забезпечує необхідні умови для створення матеріальної бази функціонування суспільства. Тобто за допомогою податків держава мобілізує кошти для утворення грошових фондів, які забезпечують виконання покладених на неї функцій. Дійсно, основна функція податку – фіскальна, але вона не може бути відділена від виконання інших функцій. Тому особливо важливо визнати умову гармонійного поєднання окремих функцій податкової системи на концептуально новій основі – підвищенні значущості фіскальних характеристик у їхній органічній єдності з розширенням спектра і цілеспрямованості стимулювальних та зростанням ефективності контрольних. Однак це потребує комплексу відповідних заходів, у тому числі й щодо посилення регульовальної та розподільної функцій.

Розподільна функція забезпечує розподіл вартісних пропорцій між платниками податків і державою. Тобто саме за допомогою податків держава встановлює вартісні пропорції такого перерозподілу. Фіскальній і розподільній функціям податків необхідно надавати оптимальне співвідношення, що вимагає реалізації структури податкової системи і розвитку податкових відносин. Із подоланням найбільш гострих проблем перехідного періоду повинне знижуватися навантаження на непрямі податки.

Один з найбільш відомих представників школи фізіократів французький економіст Ф. Бене (1699–1774) в розробленій ним економічній таблиці (Tableoon Economique) [5]

## ЧАСТИНА 2 НАУКОВІ ПОВІДОМЛЕННЯ

---

вперше поставив питання про органічний зв'язок податків і відтворювального процесу. Це була гіпотеза, яка випередила свій час і заклала основи наукового дослідження регулювальної функції суспільних фінансів.

Регулювальна функція полягає у впливі податків на різні види діяльності та безпосередньо на платників податків. Через податки, власне, держава регулює процеси виробництва та споживання в суспільстві. Для підвищення дієвості регулювальної функції податків необхідно використовувати податкові пільги як найважливіший в умовах ринкової економіки інструмент регулювання соціально-економічного розвитку.

Питання стосовно того, наскільки ефективно держава може використовувати регулювальну функцію податків, є одним з центральних у теорії оподаткування. Історія розвитку теорії податків – це історія боротьби двох основних напрямів економічної теорії – монетаризму і кейнсіанства.

Прихильниками монетарних методів вважаються засновники класичної політекономії та теорії податків А. Сміт і Д. Рікардо; вони вважали, що податки в основному повинні виконувати фіскальну функцію та бути нейтральними щодо економічних процесів. Кейнсіанці відстоювали необхідність посилення державного регулювання економіки за допомогою фінансових регуляторів, у тому числі податків. На різних етапах економічного розвитку при проведенні податкових реформ пріоритетними ставали то монетарні, то кейнсіанські підходи щодо удосконалення оподаткування.

На думку Хеллера, економічна теорія не дає відповіді на те, якою має бути найкраща податкова система, тобто не існує «правильного» рішення в загальному розумінні. Але можна знайти таке «правильне» рішення у відносному розумінні, тобто у прив'язці до конкретної системи вихідних положень і принципів. Ще одним важливим фактором ефективності оподаткування є ставлення населення до держави і тих податкових жертв, які держава від нього вимагає. Взаємозв'язану сукупність податків, що якнайкраще відповідає цілям економічної політики, в теорії державних фінансів прийнято називати «раціональною податковою системою» [3].

Основні принципи ефективного оподаткування були сформульовані ще А. Смітом у 1776 р.

1. Рівність оподаткування, згідно з якою «піддані держави повинні по можливості відповідно до своєї здатності та сил брати участь в утриманні уряду, тобто відповідно до доходу, яким вони користуються під заступництвом і захистом держави».

2. Визначеність оподаткування передбачає, що податок, який зобов'язується сплачувати кожна окрема особа, має бути визначеним, а не довільним. Термін сплати, спосіб та сума платежу – все це має бути чітким і визначеним як для платника, так і для всякої іншої особи.

3. Зручність оподаткування. Кожен податок повинен стягуватись у той час або спосіб, коли і як платникові буде найзручніше сплачувати його.

4. Дешевизна оподаткування. Кожен податок має бути так розроблений і задуманий, щоб він брав і утримував з кишені народу якомога менше коштів понад ті, що він приносить казначейству держави [4].

Наведене умовне зіставлення держави з великим маєтком за тим принципом, що доходи його власників залежать від заступництва держави (власника маєтку), пропонує деяке поєднання ідей вигоди (benefit principle) і платоспроможності (ability to pay principle). В подальшому, у зв'язку з поглибленням аналізу податкових принципів, цей

зв'язок був розірваний, і названі вимоги стали розглядатися як окремі, незалежні одна від одної.

Щодо принципів, то тут йдеться про те, як створити ефективну податкову політику, використовуючи для цього певну методологію. І якщо узагальнювати теоретичні розробки і практику з питань оподаткування, треба виділити такі головні принципи оподаткування:

1. *Стабільність податкової системи.* Податкова політика держави повинна змінюватися, якщо є зрушення в економічному та соціальному житті країни. Якщо діюча система оподаткування недосконала у тому чи іншому відношенні, то за цими напрямками вона повинна змінюватися з метою підвищення ефективності. Даний принцип належатиме до позитивних ознак у тому випадку, якщо стабільність податкової політики поєднується з її раціональністю. Тобто податкова політика не повинна порушуватися без вагомих на те підстав. Вона дозволяє платникам податків розраховувати свої можливості, прогнозувати подальший розвиток підприємницької діяльності або ведення домашніх господарств.

2. *Помірність в оподаткуванні* – один з найважливіших принципів податкової політики. Кожна держава має змогу підвищувати податковий тягар і нерідко це робить. Для цього існує численний апарат державних чиновників: податкова політика, податкові установи тощо. Крім того, держава притягує платників податків або тих, хто не повністю їх сплачує, до адміністративної і навіть кримінальної відповідальності. Є лише один засіб опору – скорочувати підприємницьку й іншу діяльність або переходити в тіньову економіку.

3. *Використання податків як ефективного інструменту макроекономічного регулювання економіки.* Для цього використовується диференціація податкових ставок, їх зниження і навіть тимчасове звільнення від податків. Досвід розвинених країн свідчить, що найчастіше даний принцип оподаткування використовується для регулювання обсягів і структури виробництва, інвестиційної діяльності, зовнішньоекономічних зв'язків. Так, порівняно низькі податки на підприємства (фірми) нових, перспективних галузей промисловості стимулюють їх зростання, і, навпаки, підвищені податки на підприємства застарілих галузей обмежують зростання і стимулюють згорання неефективного виробництва. Класичним прикладом стимулювання технічного прогресу є податок на «обсяг запаяного вакууму». Американські електронні корпорації вклали величезні суми в устаткування, призначене для виробництва вакуумних приладів і аж ніяк не бажали втрачати гроші в результаті заміни застарілого устаткування, а тому продовжували масове виробництво вакуумних приладів. Запроваджений у 1962 р. за ініціативою Дж. Кеннеді високий федеральний податок на «обсяг запаяного вакууму» змусив електронні корпорації США швидко переорієнтуватися на виробництво сучасної техніки, яка базувалася на транзисторах і мікросхемах. Крім того, майже в усіх країнах податки використовуються як засіб зменшення диференціації в доходах різних верств населення.

4. *Ефективність податкової політики.* Звичайно тут йдеться не про відомий критерій ефективності виробництва, тобто порівняння результатів з витратами. Однак у певному розумінні і цей критерій підходить до податкової політики держави як одного з напрямів її економічної діяльності. І дійсно, при даних обсягах податкових надходжень держава повинна намагатися, щоб витрати на утримання податкової системи (податкових установ) були найменшими. У такому разі збільшуються чисті податкові збори, які держава може використовувати для досягнення певних цілей. Тобто, коли йдеться про

ефективну податкову політику не в широкому розумінні (не про всі принципи оподаткування), а лише у контексті «результати – витрати», то ефективною є та податкова політика, яка забезпечує найповніший збір податків при мінімальних витратах. Цього можна досягти шляхом «самообслуговування» при зборі податків. Саме тому в більшості країн світу вводиться заповнення самими платниками «декларації доходів», а іноді й витрат. Щодо юридичних осіб, то тут використовуються недорогі системи контролю державних податкових установ, аудиту тощо. Одним з критеріїв ефективності податкової політики є раціональне поєднання різних видів податків, формування такої їх комбінації, яка б створювала єдину систему (кожний вид податку тут повинен зайняти свою нішу, виконувати задану йому функцію, не протистояти іншим податкам).

5. *Справедливість*. Під нею розуміють таку податкову систему, при якій платники податків за однакових умов сплачують приблизно однаковий розмір податків (горизонтальна рівність), або податковий прес повинен збільшуватися при зростанні бази податків окремої особи (вертикальна рівність). Податкові системи визначаються суспільством справедливими, підвищують повагу платників податків до держави. Крім того, це сприяє тому, що сплата податків залежить меншою мірою від примушення і більшою – від добровільної згоди. Якщо податок вважають несправедливим, то добровільність його внесення постійно знижуватиметься, що призводитиме до соціальної напруги в суспільстві. В окремих випадках відсутність справедливості в оподаткуванні призводить до відставки уряду. Британський експеримент з подушним податком вважається прикладом несправедливого податкового мислення. Сформувався сильний опір цьому податку, що й стало однією з головних причин відставки прем'єр-міністра Великобританії М. Тетчер.

6. *Простота*. Невдоволення податковими системами, як правило, виражається в тому, що вони занадто складні. Простота оподаткування необхідна для досягнення справедливості й ефективності. Складність податкових систем утруднює введення і робить їх дорогими. Їхнє спрощення полегшує й здешевлює виконання. Простота податкової системи, тобто нескладний механізм нарахування податків, відповідно спрощує контроль за їх сплатою. Однак і тут не слід змішувати простоту і кількість податків. Адже може бути мало податків, але складний механізм їх нарахування, і навпаки, може бути багато податків, але простий механізм нарахування кожного з них.

7. *Визначення раціональної бази (об'єкта) для збору податків*. На практиці для цього застосовуються різні показники: прибуток, додану вартість, продажну ціну товару, нерухоме майно, землю тощо. Кожен з них має свої позитивні якості і недоліки. Тому застосування того чи іншого показника на практиці потребує визначення певних конкретних завдань. Наприклад, податок на прибуток не збільшує поточні витрати виробництва, а відповідно не зумовлює зростання цін на продукцію, і його можуть сплачувати лише рентабельні підприємства. Податок на прибуток можна встановлювати в процентному відношенні, а також в абсолютних фіксованих величинах. В останньому випадку зростає зацікавленість платників податку в збільшенні прибутку, і водночас є можливість розподіляти податки відповідно до реальних можливостей їх платників. Однак і при фіксованих платежах з прибутку може виникнути ряд проблем. Адже це свого роду купівля ліцензії (патенту) підприємством. І тут потрібен виважений індивідуальний підхід до кожного платника податку. Безперечно, що там, де розвинута корупція чиновників, це може і, як правило, є лазівкою для отримання хабарів чиновниками податкових служб. Підприємство може з вигодою для себе відкупитися від порівняно великого податку, посилаючись на ті чи інші «об'єктивні» господарські

труднощі. Фіксовані платежі дають більший ефект у так званих «законослухняних» країнах і при некорумпованості податківців.

В Україні формування цілісної податкової системи ще не завершено. Державні органи управління недостатньо згруповано в єдиний механізм управління податками України. Проведення наукових досліджень у сфері фінансів є досить розпорошеним. Воно потребує чіткої координації та спрямування на досягнення конкретних практичних результатів. Досить часто фінансова наука існує відірвано від проблем розвитку країни.

Від науковців очікують теоретичних та прикладних розробок, що безпосередньо пов'язанні з формуванням оптимальної з точки забезпечення сталого економічного зростання моделі фінансової політики, модернізацією бюджетної та податкової системи в цілому, створенням ефективної системи управління державними фінансами. Для реформування економіки України потрібна теоретична та прикладна економічна наука, вона має стати партнером Уряду Міністерства фінансів в організації аналітичної та прогнозної діяльності, проведенні структурних перетворень в економіці, оптимізації міжгалузевих пропорцій, удосконаленні системи управління державним фінансами, а також внести пропозиції щодо напрямів реформування податкової політики, розроблення необхідних законодавчих та нормативних документів [7].

Видатний російський вчений І.Х. Озеров ще на початку ХХ століття писав про роль фінансів (і передусім бюджету) в суспільному житті: «Фінанси є могутнім фактором в економічному та політичному житті. Чи можна знайти що-небудь, що більше б розбурхало голови людей, ніж податки... У фінансах ми знаходимо ключ до розуміння історії... Податок зближує народи..., він же роз'єднує нації..., податок – знаряддя технічного прогресу..., податок – школа клятвопорушення...».

У країнах з розвинутою ринковою економікою нині сформувалася досить ефективна модель функціонування державних фінансів. Водночас трансформаційні процеси, які сьогодні відбуваються в Україні, мають свої особливості і потребують уважного вивчення надбань світової фінансової науки та пошуку шляхів максимального використання цього досвіду. З досвіду реформування податкової системи країн Балтії та бюджетні процедури набагато дієвіше стосовно держав-членів із Центральної Європи через те, що ставки податків нижчі, а видатки економніші. Податкова система в державах-членах з Центральної Європи, на відміну від існуючої в країнах Балтії, спрямовує через відносно низькі та викривлені податкові бази і високі граничні ставки. Розмивання ефективних податкових баз було зумовлене адміністративними недоліками і поширенням податкових пільг.

Щодо нашої країни, то її податкова система характеризується передусім фіскальною спрямованістю, що є лейтмотивом більшості змін, які вносяться до податкового законодавства. Водночас її регулювальна функція не зорієнтована на стале економічне зростання. Значне податкове навантаження на виробництво та недостатнє податкове навантаження на використання природних ресурсів негативно впливає на розвиток економіки. Щодо нормативно-правової бази оподаткування, на сьогодні вона є складною, неоднорідною та нестабільною, а окремі законодавчі норми – недостатньо узгоджені, інколи суперечливі. Питання оподаткування і досі регулюється не тільки законами, а і декретами Кабінету Міністрів України, указами Президента України. Через наявність у законодавчих актах норм непрямой дії значна кількість питань у сфері регулюється підзаконними актами. Такий стан правової бази може бути виправданий на початковому етапі формування податкової системи, однак не прийнятний на даному етапі розвитку економіки.

## ЧАСТИНА 2 НАУКОВІ ПОВІДОМЛЕННЯ

---

1. *Фінансовий* словник-довідник / М. Я. Дем'яненко, Ю. Я. Лузон, П. Т. Каблук, В. М. Скутий та ін. ; за ред. М. Я. Дем'яненка. – К. : ІАЕ УААН, 2003. – 555 с., С. 373–374.
2. *Рікардо Д.* Начало политической экономии и налогового обложения. – М. : Гос. 1995. – Т. 1. – 360 с., С. 130.
3. *Hellern H.* Rationale Steuersysteme and Bestimmungsgrunde empirischer Steuererfassungen // *Hanclbuchher Finan-Zwissenschaft.* – 3 Auff, Bd I II – Tubingen, 1980. – S. 174.
4. *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов. – М., 1962. – 684 с.
5. *Блауг, Марк.* Економічна теорія в ретроспективі / пер. з англ. І. Дзюб. – К. : Основи, 2001. – 670 с., С. 43–46.
6. *Азаров М. Я.* Підвищення результативності наукових досліджень у фінансовій сфері // *Фінанси України.* – 2007. – № 6. – С. 12–13.
7. *Витте С. Ю.* Собрание сочинений и документальных материалов. Кн. 2. – М. : Наука, 2003. – Т. 2. – С. 9.

*Отримано 26.03.2010 р.*

**О.М. Федчак**

**Теоретико-методологические основы формирования и развития налоговой системы**

*В статье проанализированы теоретико-методологические основы формирования и развития налоговой системы, ее структура, функции налогов и основные принципы эффективного налогообложения. Рассмотрен научный подход относительно формирования и развития налоговой системы Украины.*

*Ключевые слова: налоговая система, структура, функции, основные налоговые принципы.*

**О.М. Fedchak**

**The theoretic and methodological basis for the formation and development of the tax system**

*The article analyzes the theoretical and methodological basis for the formation and development of the tax system, its structure, functions and basic taxation principles of effective taxation. It is considered a scientific approach to the formation and development of the tax system in Ukraine.*

*Keywords tax system, structure, functions, basic taxation principles.*