

Андрій НІКІТІШИН

СУЧАСНІ ПРИНЦИПИ ПОБУДОВИ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ І РЕАЛІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Досліджено соціально-економічну природу принципів оподаткування, визначено притаманні їм характеристики та суперечності. Запропоновано головні принципи побудови оптимальної податкової системи й ефективної податкової політики на сучасному етапі розвитку суспільства.

Податкова система і податкова політика повинні будуватися із врахуванням визначених суспільним баченням вимог, якими є принципи оподаткування. Дотримання при побудові та функціонуванні податкової системи ринкового типу останніх є важливою передумовою практичного вирішення багатьох сучасних проблем, орієнтиром на шляху сталого соціального, економічного та політичного розвитку держави.

Принципи оподаткування є виразником суспільних настроїв. Навіть класичні максимуми, сформульовані А. Смітом, були пов'язані із тим, що промислова буржуазія висувала вимоги перегляду феодальної фіскальної системи, яка відображала інтереси земельної аристократії. Для молоді незалежної України, з огляду на об'єктивні труднощі, процес становлення власної податкової системи проходив дуже важко і не завжди враховував суспільну думку. Незважаючи на надання в 1991 р. принципам оподаткування юридичного статусу, в питанні їх дотримання було і залишається багато суперечностей, що зумовлює актуальність дослідження сучасних критеріїв оптимального оподаткування.

Розгляду принципів оподаткування приділили багато уваги у своїх працях А. Сміт [1], І. Кулішер [2], І. Янжул [3], Е. Селігман, Р. Стурм [4] та інші.

Окремі вимоги до побудови оптимальної податкової системи привертають увагу зарубіжних вчених, зокрема К. Хеді [5], Дж. Хендерсона, В. Пула [6], П. Самуельсона, В. Нордхауза [7], Дж. Сломана [8], Дж. Стігліца [9].

Значний внесок у розвиток досліджуваного питання зробили такі вітчизняні вчені, як В. Вишневський [10], Л. Андрущенко [11], В. Федосов, В. Опарін, Г. П'ятаченко [12], А. Соколовська [13], С. Юрій [14], А. Крисоватий [15] та інші.

Незважаючи на наявність різних думок стосовно переліку, важливості, трактування принципів оподаткування, на сьогодні бракує комплексних науково-теоретичних досліджень механізму їх реалізації, які є основою для успішного вирішення прикладних проблем сьогодення і майбутнього. Відтак, метою статті є поглиблення наукових знань про соціально-економічну природу принципів оподаткування, механізм їх реалізації, визначення на цій основі головних вимог до побудови оптимальної податкової системи й ефективної податкової політики на сучасному етапі їх розвитку.

Без сумніву, найвідоміші принципи оподаткування, якщо навести їх в узагальненому вигляді, – це рівність, визначеність, зручність, економічність, сформульовані

А. Смітом. Ці чотири класичні принципи, як зазначає І. Кулішер, були названі “великою хартією вольностей платника”, “декларацією прав платника” і заслуга їх автора у тому, що він чітко сформулював їх, а вони якнайкраще відповідали вимогам того часу [2, 137]. Тепер зрозуміло, чому ці лаконічно виражені правила оподаткування стали такими відомими, адже їх автор віднайшов оптимальний баланс між державними інтересами і побажаннями платників податків. Крім зазначеного, значний вплив на їх міцне закріплення у теорії податкових фінансів мав авторитет А. Сміта серед політичної й економічної еліти того часу.

Варто зазначити, що у сучасній зарубіжній економічній літературі не досить широко обговорюється принцип визначеності і зручності, незважаючи на те, що вони досить часто зареєстровані в заявах платників податків, як їхні права. Головний інтерес зарубіжних економістів прикутий саме до принципу рівності та економічності [5, 16].

Одним із перших, хто здійснив обґрунтовану і всебічну систематизацію принципів системи оподаткування, був А. Вагнер, розділивши їх на чотири групи:

- фінансові принципи містять достатність обкладання і мобільність;
- народногосподарські принципи стосуються вибору джерела обкладання та дослідження питання перекладання податку;
- принципи справедливості передбачають загальність і рівномірність обкладання;
- принципи податкового управління закріплюють визначеність, зручність і мінімізацію витрат при стягненні податків.

Достатність та мобільність є головними, оскільки перший забезпечує фінансування суспільних потреб, а другий дає змогу податкам максимально можливо і швидко пристосовуватися до потреб держави [3, 240].

Такі відомі економісти, як П. Самуельсон і В. Нордхауз виокремлюють два най-

важливіші принципи, дотримання яких є обов'язковим при реалізації податкової політики:

- перший стверджує, що “громадяни повинні сплачувати податки пропорційно благам, отриманих ними від діяльності держави”;
- другий зводиться до того, що “податки повинні залежати від розміру доходу, від рівня добробуту платника податків” [7, 73].

Представники сучасної зарубіжної економічної теорії Дж. Хендерсон та В. Пул головними принципами оподаткування вважають:

- нейтральність і відсутність спотворюючого впливу;
- зручність в управлінні;
- справедливість з урахуванням горизонтальної та вертикальної рівності [6, 600–601].

Дж. Сломан наводить наступні вимоги: горизонтальна та вертикальна справедливість, справедливість щодо одержувачів благ, економічність збору податків, важкість ухилення, відсутність спотворень, зручність для платника податку та уряду, мінімальний дестимулюючий ефект [8, 311–312].

Сучасна інтерпретація вітчизняних принципів побудови системи оподаткування представлена в Законі України “Про систему оподаткування”. До таких, якими керується сучасна податкова система та політика, належать: стимулювання, обов'язковість, рівнозначність і пропорційність, рівність, соціальна справедливість, стабільність, рівномірність сплати, компетенція, єдиний підхід, доступність. Законодавчо закріплені принципи можливо доповнити уникненням від подвійного оподаткування, рівновагою та гнучкістю податків, економічністю, збалансованістю та іншими.

Класичні та сучасні теоретичні принципи оподаткування окреслюють тактику і стратегію побудови та розвитку податкової системи, напрямки податкової політики, є осно-

вою при виборі оптимальної альтернативи, що відображає природу і характер фінансових відносин, цілі і завдання соціально-економічного розвитку суспільства (рис. 1).

На наше переконання, важливим є встановлення ієрархії принципів, тобто визначення, які з них слід вважати найважливішими, враховуючи тактику і стратегію реалізації суспільних завдань. Це відбувається шляхом закріплення принципів оподаткування в правовій площині.

Фінансовими інструментами реалізації принципів оподаткування є податки і збори, а важелями дії – ставки податків і зборів, порядок їх обчислення і сплати, пільги і санкції. Складові податкового механізму, як то податкове законодавство, податкове планування і прогнозування, управління податками, податкові стимули і санкції, податкові норми і нормативи при реалізації податкової політики мають дотримуватися максим оподаткування.

Максими оподаткування є “дорожною картою” податкової політики, яка спрямована на розв’язання конкретно визначених, суспільно значимих завдань. Вони є індикаторами діючих проблем у суспільстві, орієнтирами та виразниками очікуваних результатів на шляху його розвитку.

Чітко сформований та обґрунтований принцип – це серйозна заява про напружок впливу і характер податкової політики. Такий принцип обов’язково реалізується в конкретну програму дій при її реалізації.

В умовах значного соціального розширення, нерівномірного податкового тиску, несприятливого податкового клімату для внутрішніх та зовнішніх інвесторів, негативної оцінки вітчизняної податкової системи іноземними експертами, необхідна “ревізія” проблем та збоїв у механізмі реалізації випробуваних історією та суспільно бажаних принципів оподаткування з наступним їх усуненням, що надасть можливість чіткіше

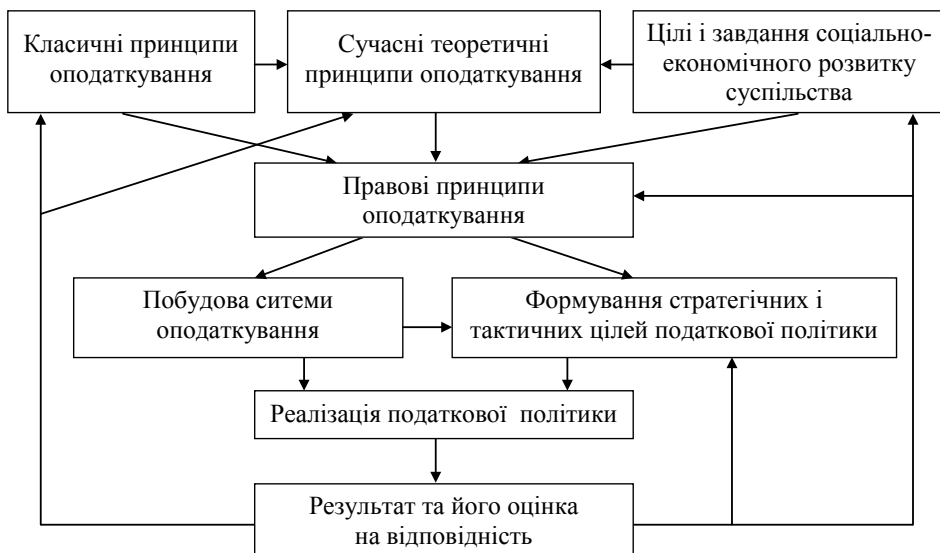


Рис. 1. Механізм реалізації сучасних принципів оподаткування*

* Складено автором

реалізувати вимоги до побудови ефективної податкової системи та оптимальної податкової політики.

Наявні системні проблеми у вітчизняній податковій системі криються у самому механізмі реалізації на практиці максим оподаткування. Багато вимог сьогодні не виконуються, або простежується формальність, популізм і декларативність при їх реалізації. Це, в кінцевому підсумку, відриває, віддаляє результат від проблем сьогодні, він не відповідає заздалегідь визначеним вимогам до побудови податкової системи, або взагалі не досягається. Ось де “ахіллесова п'ята” сучасної податкової системи і податкової політики.

На наше переконання, сучасний стан розвитку вітчизняної податкової системи та податкової політики вимагає реалізації наступних принципів:

- простота і прозорість. Податок обов'язково має бути зрозумілим, легко визначатись і зручно сплачуватись його платником, адмініструватись контролюючим органом;

- стабільність та передбачуваність. Необхідним є зведення змін податкового законодавства до мінімуму не лише протягом бюджетного року, а й в довгостроковому періоді, що дає змогу платникам податків приймати стратегічні рішення;

- справедливість. Платники із найменшими доходами мають сплачувати найменшу пропорцію податку, а з найбільшими – найбільшу;

- економічна ефективність. Передбачає, що податок не повинен негативно впливати на економічне зростання на мікро- і макроекономічному рівні, ділові рішення платника, спотворювати їх.

Обґрунтовуючи свій вибір, зазначимо, що виконання усіх положень вітчизняного податкового законодавства призводить до виникнення у платників податків значних

витрат (для малих підприємств – понад 8% їх річного доходу, а приватних підприємців з найменшими доходами – понад 10%), пов'язаних із виконанням обов'язків щодо їх обчислення та сплати [16].

Досить актуальним питанням для України є пошук шляхів зменшення інституційних податкових витрат. За нашими підрахунками, показник частки витрат податкових органів України у загальних контрольованих податкових доходах у 2008 р. складав близько 2,4%, тобто він є дещо вищим від аналогічного у розвинених країнах світу [17].

Стосовно стабільності та передбачуваності, зазначимо, що тільки у 2009 р. Закон України “Про податок на додану вартість” зазнав 10 поправок, Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” – 9, Закон України “Про податок з доходів фізичних осіб” – 8. У цьому випадку проблема забезпечення стабільності притаманна не лише Україні. Професори Університету Огайо США Р. Веддер та Л. Галлавей у доповіді, підготовленій для Міжвідомчої Економічної Комісії, зазначили, що значні зміни в оподаткуванні відбулися в 1981, 1986, 1990, 1993 і 1997 рр. Протягом минулих двох десятиліть не було терміну більше 5 років, коли б податкове законодавство США істотно не змінювалося [18].

Одні з останніх досліджень в США показали, що у 2007 р. 1% найбагатших платників податку з доходів фізичних осіб (1400 тис. осіб) забезпечив 40,4% бюджетних надходжень від цього податку. Зазначений показник є найвищим в історії США і свідчить про дотримання принципу справедливості в оподаткуванні. Середня ставка податку з доходів фізичних осіб для таких маєтних платників становила 22,45%, в той час як для 50% платників податку з найменшими доходами – лише 2,99% [19]. На жаль, для вітчизняних реалій такі показники є лише бажаними.

На сьогодні в теорії оподаткування відсутні єдині чітко визначені критерії, яких необхідно дотримуватися при побудові податкової системи та реалізації податкової політики. Існуючі принципи оподаткування нерідко вступають у конфлікт один з одним. Розгляд суперечностей при дотриманні принципів оподаткування змушує нас звернутися до визначення податку (податків). Нам імпує таке трактування фінансової категорії "податки" – це обов'язкові платежі державі, основний канал для фінансування суспільних благ і послуг; засіб фінансової політики для впливу на алокацію ресурсів, розподіл багатства, суспільний вибір, стабільність економіки на макрорівні; інструмент фіскальної політики щодо рівня зайнятості, цін та економічного зростання [20, 410].

Як бачимо, із конструкції теоретичного визначення розглянутої фінансової категорії, зокрема, як засобу фінансового впливу, впливає відносність при реалізації на практиці принципу нейтральності. Як стверджує Х. Ван дер Берг: "Всі форми оподаткування ефективно спотворюють ринки" [21, 465].

Негативні наслідки світової фінансово-економічної кризи внесли значні корективи у фінансову політику переважної більшості країн світу і застосування оподаткування, як важливої складової інструментарію протидії кризовим явищам, що не завжди дозволяє дотримуватися принципу стимулювання підприємницької виробничої діяльності й інвестиційної активності. Непередбачувані обставини змушують діяти навіть всупереч цьому принципу, збільшуючи податкове навантаження на платників податків, затримуючи його зменшення в складних економічних умовах [22]. За такої ситуації податкова політика, враховуючи принцип гнучкості, реагує "...на зміну економічних умов" [9, 369], а також вимушено суперечить необхідності забезпечувати незмінність ставок податків протягом тривалого періоду [14, 307].

Критерій чесності податкової політики, який є надзвичайно актуальним у вітчизняних умовах, показує як податковий тиск розподіляється серед платників з різним рівнем доходів. Відразу постає питання, а чи був дотриманий цей критерій під час проведення реформи системи оподаткування доходів фізичних осіб на основі прийнятого в 2003 р. Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб"? Відповідь буде – ні, адже переваги від зміни податкового тиску неоднаково позначилися на платниках податку з доходів фізичних осіб з різними розмірами доходів. Спроєктувавши умови оподаткування заробітної плати відповідно до положень Декрету Кабінету Міністрів України "Про прибутковий податок з громадян" на 2004 р. та порівнявши їх з чинними на той час нормами Закону України "Про податок з доходів фізичних осіб", зовсім не важко дійти до такого твердження.

Аналогічна ситуація простежується і в практиці змін 2001 р. Російської Федерації, адже до реформування системи прибуткового оподаткування доходів фізичних осіб середня податкова ставка становила 14%. Реформа підняла граничну податкову ставку на 1% для осіб, які оподатковувалися в межах 12% перед реформою, але водночас скоротила ставки оподаткування на 7 і 17% для тих, хто оподатковувався за ставкою 20 і 30% [23, 48].

Яким чином забезпечується принцип нейтралітету, коли законодавчі положення системи оподаткування доходів фізичних осіб передбачають відшкодування частини понесених витрат платників податку з доходів фізичних осіб у вигляді податкового кредиту на сплату процентів за іпотечним кредитом, пожертвування неприбутковим організаціям, дозволені платні послуги з лікування? Чи не буде це впливати на вибір або відмову фізичних осіб від споживчого кредитування, пожертвування прибутковим

організаціям, лікування тютюнової чи алко-гольної залежності?

Також однією із головних проблем, яку до сьогодні не можуть вирішити економісти, залишається питання, чи повинна податкова політика цілеспрямовано відхилятися від ефективності, маючи на меті стимулювати платників податків переслідувати позитивні економічні завдання (інвестиції, заощадження, споживання), або уникати шкідливої господарської діяльності (виробництво тютюнових, лікєро-горілочаних виробів, виробництво із високим ступенем впливу на забруднення навколишнього природного середовища).

Дослідивши соціально-економічну природу принципів оподаткування, можна виокремити наступні притаманні їм характеристики:

– відносність у часі. Як зазначає Ф. Меньков: "...основні принципи оподаткування повинні розглядатися тільки як історичні.." [24, 46]. Максими оподаткування мають історичний характер і в кожний період їх значимість змінюється залежно від особливостей і цілей суспільного розвитку;

– вираження соціально-економічних відносин, що склалися в суспільстві, та залежність від їх розвитку, адже "Фінансові відносини завжди є відображенням економічних умов" [4, 1];

– діалектичність. З точки зору представництва державних інтересів, принцип фіскальної достатності є пріоритетним, адже дозволяє формувати дохідну частину бюджету на рівні, достатньому для здійснення державою своїх функцій, реалізувати її першопризначення. З іншого боку, платники податків намагаються мінімізувати свої платежі до бюджету;

– цілеспрямованість дії, що проявляється у зменшенні нерівності в розподілі доходів, стимулюванні (стриманні) виробництва, інвестицій, заощаджень тощо.

Підсумовуючи вищевикладене, пропонуємо наступну дефініцію сучасних принципів побудови податкової системи і реалізації податкової політики – це історично сформовані й апробовані, суспільно і політично схвалені фундаментальні вимоги, які виражають бачення держави та платників податків щодо побудови оптимальної податкової системи й ефективної податкової політики, є базовими положеннями, які дають змогу досягти компромісу між усіма учасниками фінансових відносин, пов'язаних зі сплатою податків, формують податкову систему та спрямовують податкову політику відповідно до цілей і завдань соціального, економічного та політичного розвитку суспільства.

Відповідно до сучасних реалій розвитку соціально-економічних відносин у суспільстві, найважливішими принципами побудови податкової системи і реалізації податкової політики є економічна ефективність, простота і прозорість, стабільність і передбачуваність, справедливість.

В теорії і практиці податкових фінансів значимість принципів оподаткування для держави, націлених на збереження та підвищення добробуту усіх членів суспільства зростатиме. Принципи оподаткування є і будуть ефективним інструментом управління податковою політикою, підпорядковують останню майбутньому розвитку соціально орієнтованого демократичного суспільства, а відтак подальші дослідження у цьому напрямку є незавершеними та не втрачати-муть своєї актуальності.

Література

1. Смит А. *Исследование о природе и причинах богатства народов.* – М.: Соцэкгиз, 1962. – 684 с.
2. Кулишер І. М. *Очерки финансовой науки.* – Питер: Наука и школа, 1919. – 252 с.

3. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. – С., 1904. – 498 с.
4. Селигман Э., Стурм Р. Этюды по теории обложения. – СПб.: Правда, 1908. – 198 с.
5. Christopher Heady. *Optimal Taxation as a Guide to Tax Policy: A Survey / Heady Christopher // Fiscal Studies.* – 1993. – Vol. 14. – P. 15–41.
6. *Principles of microeconomics / J. Vernon Henderson, William Poole. P.C. Heath and Company.* – Toronto, 1991. – 630 p.
7. Самуэльсон П., Нордхауз В. Экономика. – М., 1991. – 101 с.
8. Сломан Дж. Экономикс. – 5-е изд.: Пер. с англ. под ред. С. В. Лукина. – СПб.: Питер, 2005. – 832 с.
9. Стиглиц Дж. Ю. Экономика государственного сектора. – М.: Изд-во МГУ: ИНФРА-М, 1997. – 720 с.
10. Вишнеевський В. Принципи оподаткування: обґрунтування і емпірична перевірка // *Економіка України.* – 2008. – № 10. – С. 55–72.
11. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів. – Львів: Каменяр, 2000. – 304 с.
12. Податкова система України / В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. П'ятченко та ін.; За ред. В. М. Федосова. – К.: Либідь, 1994. – 464 с.
13. Соколовська А. М. Податкова система України: теорія та практика становлення. – К.: НДФІ, 2001. – 372 с.
14. Юхименко П. І., Федосов В. М., Лазебник Л. Л. та ін. Теорія фінансів: Підручник / За ред. В. М. Федосова, С. І. Юрія. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 576 с.
15. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики України. – Тернопіль: Карм-блани, 2005. – 371 с.
16. *The Costs of Tax Compliance in Ukraine [Електронний ресурс].* – Режим доступу: <http://www.ifc.org/Ukraine/IC>.
17. *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008).* 28 January 2009 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/dataoecd/57/23/42012907.pdf>
18. *Some underlying principles of tax policy by Richard K. Vedder and Lowell E. Gallaway. Prepared for the Joint Economic Committee Jim Saxton (R-NJ), Chairman September 1998 [Електронний ресурс].* – Режим доступу: <http://www.house.gov/jec/fiscal/tx-grwth/taxpol/taxpol.htm>
19. *The Tax Foundation - Summary of Latest Federal Individual Income Tax Data [Електронний ресурс].* – Режим доступу: www.taxfoundation.org/news/show/250.html
20. *Lexicon of Terms and Concepts in Public Administration / Public Policy and Political Science.* – Kyiv: Osnovy Publishers, 1994. – 441 p.
21. Van der Berg, Hendrik. *Economic growth and development: an analysis of our greatest economic achievements and our most exciting challenges.* – Mc Graw – Hill. Irwin. – 2001. – P. 610.
22. Нікімішин А. О. Податкова політика в умовах світової фінансової кризи: вітчизняна та зарубіжна практика // *Вісник податкової служби України.* – 2010. – № 6(578). – С. 35–40.
23. Clifford Gaddy. *Russia's Flat Tax: Myths and Facts / Clifford Gaddy and William G. Gale // CESifo DICE Report. Jornale for Institutional Comparisons.* – 2006. – Vol. 1. – P. 47–51.
24. Меньков Ф. А. Основные начала финансовой науки. – М., 1924. – 124 с.