

УДК 336.2

Анатолій ЛУЦИК,
Наталія СИНЮТКА

ПОДАТКОВИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ В УМОВАХ ДІДЖИТАЛІЗАЦІЇ ФІСКАЛЬНОГО ПРОСТОРУ

Обґрунтовано необхідність переформатування застосування податкового інструментарію, фіскальної політики, враховуючи тенденції поширення інформаційних технологій та діджиталізації фіскального простору. Встановлено, що процеси діджиталізації, з одного боку, можуть стимулювати уникнення й ухилення від оподаткування, а з іншого, – підвищувати ефективність фіскальної політики. Цифрові технології послаблюють інформаційні обмеження у здійсненні податкового контролю для виявлення справжніх економічних результатів платників податків, а також дають змогу запроваджувати складні системи оподаткування з меншими затратами. Зважаючи на це, використання інформаційного ресурсу у фіскальній політиці сприятиме досягненню балансу між ефективністю і справедливістю оподаткування.

Ключові слова: оподаткування, податковий інструментарій, компроміс справедливості-ефективності оподаткування, фіскальний простір, діджиталізація, фіскальна політика, оподаткування трудового доходу.

Анатолій ЛУЦЬК, Наталія СИНЮТКА

Налоговий інструментарій фіскальної політики в умовах діджиталізації фіскального простору

Обоснована необходимость переформатирования применения налогового инструментария фискальной политики, учитывая тенденции распространения информационных технологий и диджитализации фискального пространства. Установлено, что процессы диджитализации, с одной стороны, могут стимулировать избежание и уклонение от налогообложения, а с другой, – повышать эффективность фискальной политики. Цифровые технологии ослабляют информационные ограничения в осуществлении налогового контроля для выявления настоящих экономических результатов налогоплательщиков, а также позволяют вводить сложные системы налогообложения с меньшими затратами. Учитывая это, использование информационного ресурса в фискальной политике будет способствовать достижению баланса между эффективностью и справедливостью налогообложения.

Ключевые слова: налогообложение, налоговый инструментарий, компромисс справедливости-эффективности налогообложения, фискальное пространство, диджитализация, фискальная политика, налогообложения трудового дохода.

Anatolii LUTSYK, Nataliia SYNIUTKA

Tax instrument of fiscal policy under conditions of digitalization of fiscal space

Introduction. Nowadays information technologies and digital assets came into our lives, generating risks and potential threats to society. A structure of rational fiscal policy in such risks and threats is a key issue for the current policy of the country.

Purpose. The purpose of the article is to study methodological approaches to understand the essence and nature of the taxation of individual incomes under the conditions of an innovative digital trend in society, which can be used to implement a fair fiscal policy in Ukraine.

Methods. The author used scientific methods such as historical, abstraction, deduction, comparison, analysis, systematization and others.

Results. It was established that digitalization processes, on the one hand, can stimulate avoidance and tax evasion, and, on the other hand, can increase the effectiveness of fiscal policy. Digital technologies weaken informational limitations in the implementation of tax control to identify the present economic results of taxpayers, and also allow to implement a complex tax system at lower costs.

Conclusions. The fairness of taxation in digitalized fiscal policy and space should be based on ensuring a relatively equal environment for individuals as a result of the comprehensive taxation of various types of individual income - labor, capital and inheritance. Despite this, the use of an information resource in fiscal policy will help to achieve a balance between efficiency and fairness of taxation.

Keywords: taxation, tax instrument, equity-efficiency trade-off of taxation, fiscal space, digitalization, fiscal policy, taxation of labor income.

JEL Classification: E62, H21, H23, H39, O23.

Постановка проблеми. Побудова раціональної моделі оподаткування в умовах обмеженого фіскального простору є ключовою проблемою успішної фіскальної політики будь-якої країни.

Оскільки оподаткування залишається найефективнішим інструментом урядового регулювання економіки, то недостатній його рівень провокує дефіцит податкових надходжень у бюджетах усіх рівнів. В іншому випадку, надмірне оподаткування спричинить вилучення значної частини коштів в економічних суб'єктів у вигляді податків, а отже, стримуватиме економічну активність, гальмуватиме соціальні ініціативи бізнесу та перешкоджатиме сталому розвитку країни.

Епоха інформаційних технологій, в тому числі її сучасний прояв – діджиталіза-

ція або цифровізація – не лише привносить нові цифрові об'єкти в життя соціуму, а й перетворює його в суспільство мережевих взаємодій, трансформуючи структуру й формат праці, зайнятості і трудового доходу. В умовах глобалізації діджиталізація фіску імплікує як нові виклики й можливості у цій сфері, так і агресивно генерує ризики та потенційні загрози.

Саме в контексті нових можливостей для розвитку теорії оптимального оподаткування та вдосконалення існуючих податкових систем постає проблематика оцифрування фіскальної політики і простору.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Оподаткування індивідуальних доходів економічних суб'єктів, в тому числі дилема справедливості та ефективності

такого оподаткування, завжди перебували в епіцентрі наукового дискурсу, ще починаючи з праць А. Сміта [1], А. Пігу, В. Парето, Ф. Рамсея. У ХХ столітті до вивчення фіскальної проблематики доклалися визначні вчені-економісти Дж. Мірліс [2, 3, 5], Дж. Слемрод [4], У. Вікрі, П. Даймонд [3, 5, 6], Е. Аткінсон [7], Дж. Стігліц [7], Г. Манків [8], Б. Хубер [9] та ін.

Завдяки цим науковцям дослідження оптимальності оподаткування вийшло за межі доходів окремих індивідів і збагатилося через вивчення оподаткування процесів споживання і капіталу, виокремлення соціального оподаткування праці і створення схем пенсійного забезпечення, побудови економічних моделей на основі статистично-математичної формалізації в умовах асиметричної інформації. До розвитку теорії оптимальності податкових систем приєднуються українські корифеї економічної науки В. Вишневський [10], А. Крисоватий [11, 12], А. Соколовська [13].

У ХХІ ст. маніпулювання податковими ставками як елемент фіскальної політики, його теоретичне обґрунтування створює нову дефініцію фіскального простору, що висвітлено в роботах П. Хеллера [14, 15, 16], Т. Єфименко [17], А. Крисоватого [11, 12].

Проте сучасний світ невблаганно трансформується, процеси глобалізації та діджиталізації у ХХІ ст. інтенсифікуються, прискорюються, тим самим провокуючи радикальні зміни в соціумі. Економіка набуває принципово нових цифрових рис. Оцифровування або діджиталізація постають всеохоплюючим процесом поширення технологій загального призначення у життєдіяльності людей, в тому числі у сфері оподаткування їхніх доходів та перерозподілу суспільного багатства.

Водночас ключова проблема оподаткування індивідуальних доходів – пошук балансу між податковою справедливістю та

податковою ефективністю – в умовах глобального діджитал-тренду залишається поза мейнстримом наукового пізнання та потребує ґрунтовного вивчення у контексті як фіскальної політики, так і фіскального простору.

Метою статті є вивчення методичних підходів до розуміння сутності і природи оподаткування індивідуальних доходів в умовах інноваційного цифрового тренду та становлення суспільства мережевих взаємодій, що можна використовувати для реалізації справедливої фіскальної політики в Україні. Це сприятиме сталому економічному розвитку в умовах обмеженого фіскального простору.

Виклад основного матеріалу дослідження. Питання доцільності і справедливості оподаткування доходів індивідуумів у суспільстві піднімає ще Адам Сміт, який вважає, що ...“громадяни держави повинні за можливості і відповідно до своїх здібностей та сил брати участь в утриманні уряду, тобто відповідно до доходу, яким вони користуються під патронатом й захистом держави. Видатки уряду стосовно окремих осіб, що є населенням великої нації, подібні до видатків на управління великим помістям, що належить кільком власникам, які зобов'язані брати участь у витратах згідно із належною їм часткою власності...” [1].

Вже два століття потому Дж. Мід [18] вводить поняття так званої “податкоспроможності” як відправного пункту для оподаткування доходів індивідуумів й виокремлює конкуренцію двох підходів щодо визначення об'єкта оподаткування: оподаткування загального доходу (відомий ще й як доход Шанса-Хейга-Саймонса) та оподаткування процесу споживання (як таке, що є доступнішим для вимірювання). На думку Дж. Міда, якщо двоє громадян мають ідентичну “здатність сплачувати податки”, вони мають нести однаковий податковий тягар, а якщо податковий потенціал одного з суб'єктів вищий, то

він повинен мати більший податковий тягар [18]. В реаліях “податковий потенціал” – завжди складний об’єкт для обчислення, тому й перетворюється на філософський камінь спотикання, внаслідок чого діапазон думок з приводу того, що і як оподатковувати, є надзвичайно широким.

Фундаментальною роботою з цього питання стала праця нобелівського лауреата Дж. Мірліса щодо моделі оптимального нелінійного оподаткування доходу. Важливо, що доходи економічних суб’єктів вже розглядаються ним в контексті щорічних вимірювань, водночас споживання є показником всього періоду життя індивідуума. Моделі Дж. Мірліса і Уільяма Вікрі аналізували економічні ситуації в умовах недостатньої чи асиметричної інформації, зокрема, визначали принципи так званого “суб’єктивного ризику” або ризику недоброросовісності платників податків, а також підходи щодо оптимального прибуткового оподаткування.

Відправним пунктом теорії оптимального споживчого оподаткування є теорема Аткинсона-Стігліца, за якою держава може організувати весь бажаний перерозподіл суспільного доходу за рахунок нелінійного податку на трудові доходи, взагалі не вдаючись до диференціації товарних податків [7]. У випадку досконалого застосування податку на прибуток (дохід), теорема Аткинсона-Стігліца передбачає, що немає необхідності у запровадженні непрямого оподаткування товарів та суспільного споживання.

Оскільки постулати теорії оптимального оподаткування сформульовані у другій половині ХХ століття на базі теорії економічного добробуту та застосовують поняття і категорії, притаманні неокласичній парадигмі, то вони містять, на наш погляд, певні припущення та невідповідності, що суперечать сучасній діджитал-парадигмі.

Так, в ідеальному світі урядові інституції можуть повністю одержати вичерпну

релевантну економічну інформацію про платників податків та їх характеристики безкоштовно або за вартістю, близькою до нульової. У такому світі перерозподіл доходів і зростання податкових надходжень досягається за рахунок неспотворених індивідуальних податків.

В моделях Дж. Мірліса та П. Даймонда держава цілком обґрунтовано вибудовує свою податкову політику, виходячи саме з характеристик платників податків, на яких завжди базується перерозподіл суспільних доходів. Насамперед, це здатність індивіда до одержання доходів (переважно трудових), його споживчі потреби, початкові запаси та активи, спадщина, схильність до заощаджень чи азартних ігор тощо. Більше того, якщо б наявна інформація була досконалою, уникнення та ухилення від сплати податків не існували б в принципі. За таких умов уряди могли б знати, скільки індивідуальні платники податків заробляють, споживають і заощаджують.

Якщо ринки також були б ідеальними (відсутність зовнішніх ефектів, монополії, завершені контракти, абсолютно симетрична інформація, досконалі ринки і нульова вартість трансакційних витрат), то друга фундаментальна теорема економіки добробуту набула би наступного трактування. Уряд здатний повністю вирішити питання розподілу та перерозподілу доходів в суспільстві, адже будь-який ефективний ринковий результат може бути досягнутий за допомогою індивідуальних одноразових податків і трансфертів.

Теорія оптимального оподаткування побудована також на сумнівному на загал припущенні, що всі індивіди є однаковими, гомогенними, мають подібні або й ідентичні уподобання, причому держава досконало обізнана з їхніми уподобаннями та схильностями. Умовно вважається, що держава не несе жодних витрат на адміністрування

податків. Зрозуміло, що без таких припущень чи нехтування певними критеріями формалізувати економіко-математичне завдання та узагальнити модель оподаткування було б неможливо.

Однак світ не ідеальний. Індивіди суттєво різняться між собою розумовими здібностями, споживчими уподобаннями, схильністю до праці чи відпочинку, рівнем доходів, освіти та професійних навичок. Наявна статистична інформація про економічні результати діяльності платників податків та інші їх характеристики часто недосконала. Уряд не може безкоштовно верифікувати її в повному обсязі чи стосовно окремих осіб або домогосподарств. Тому саме інформаційні обмеження, на наш погляд, лежать в основі недосконалості традиційного економічного аналізу процесів оподаткування.

В економічних реаліях сьогодення платники податків зобов'язані звітувати до податкових (чи інших контролюючих) органів про свої доходи/прибутки або інші об'єкти оподаткування згідно із встановленими законодавством правилами. На основі таких задекларованих показників розраховуються їхні безумовні податкові зобов'язання. Економічні суб'єкти можуть приховати частину свого доходу, причому ціною такого приховування буде штраф у випадку виявлення приховування (заниження) податкової бази.

Інформаційне обмеження теорії оптимального оподаткування полягає в тому, що справжній дохід відомий лише платнику податків, а держава може дізнатися його справедливий обсяг, якщо відбудеться податковий аудит, тобто за певну плату або видатки на його проведення. Зрозуміло, що податковий аудит проводиться за певною наперед встановленою ймовірністю. Тому домінуючою стратегією платників податків стає заниження доходу, якщо очікуваний штраф є

невисоким, порівняно з економією на сплаті податків від незадекларованого доходу.

На думку Дж. Мірліса, технології податкового контролю стають досконалими і майже безкоштовними для держави у випадку встановлення "нескінченно великих" сум штрафів для платників – ухилянтів, при цьому стає неважливою низька ймовірність проведення такого аудиту [2; 21, с. 28–29]. За таких умов платники податків не наважуватимуться занижувати обсяги доходів. Проте податкове законодавство більшості країн все ж обмежує суми штрафів і адміністративної відповідальності, тому загострюється питання якості податкових процедур, ефективності технологій, за якими податкові органи агрегуватимуть, оброблятимуть інформацію про платників податків до і для виявлення ухилення.

Щоби елімінувати вплив інформаційних асиметрій на процеси оподаткування, податкові служби країн використовують вартісну перевірку економічних результатів суб'єктів господарювання (податкові перевірки, аудит тощо), а також встановлюють покарання за невиконання податкового законодавства для порушників. Саме готовність платників податків допустити податкові порушення (ризики), законодавчий розмір штрафів за уникнення оподаткування, технології податкового правозастосування, на нашу думку, і визначають наявний ступінь уникнення, ухилення від податків в окремо взятому суспільстві чи податковій юрисдикції.

На наш погляд, платники податків можуть зумисно спотворювати обсяги власних доходів чи споживання, наявних активів, багатства або спадкового майна задля уникнення або й навіть ухилення від сплати податків. Такі інформаційні обмеження, їх об'єктивна природа вимагають від урядових інституцій застосування певного роду зусиль, навіть тиску, спрямованих на неухильне виконання податкового законо-

давства індивідуумами та компаніями – так звану “добровільну сплату податків”.

Крім того, уряди в принципі не можуть перевірити важливі характеристики та економічну поведінку окремих фізичних осіб і фірм (наприклад, як можливості заробітку чи трудові зусилля). Як наслідок, акордні або так звані індивідуалізовані одноразові податки неможливо застосувати на практиці, тому уряд у фіскальній політиці покладається на оподаткування перевірених багаторічною практикою економічних результатів, як-от: дохід (виробництво продукції), споживання, заощадження, капітал і спадкове майно.

Обмеження інформації означає, що уряд фіскальними стимулами неминуче підштовхує платників податків до спотворення реальних обсягів отриманих доходів, споживання, заощаджень та спадку, або легального перенесення доходів з однієї категорії в іншу, із нижчими податковими ставками. Прикладом може слугувати масове переведення вітчизняними роботодавцями своїх працівників зі сфери трудових відносин до застосування цивільних правовідносин із ними ж, але в якості приватних підприємців. Адже схема оподаткування заробітної плати передбачає оподаткування податком на доходи фізичних осіб, військовим збором, єдиним соціальним внеском (18%+1,5%+22% від суми доходу), а цивільно-правовий договір із суб'єктом підприємницької діяльності дає змогу суттєво заощаджувати на податках. Іншим класичним прикладом є перетікання коштів із категорії трудових доходів до доходів від капіталу серед самозайнятих осіб після фінської податкової реформи у 1993 р., яка збільшила податок на трудові доходи вдвічі із одночасним зниженням ставки податку на капітальний дохід [6, с. 12].

Саме такі інформаційні обмеження і є першопричиною фундаментального комп-

ромісу між справедливістю та ефективністю в оподаткуванні за Дж. Мірлісом [2, с. 222, 224]. На думку видатного вченого, оскільки держава об'єктивно неспроможна здійснювати справедливе оподаткування, тому принцип його справедливості майже завжди підмінюється, а потім й ототожнюється із ефективністю.

Проте суспільство не стоїть на місці, а змінюється разом із соціально-економічним укладом. Наприкінці ХХ ст. у глобалізованому світі виникає інноваційна діджитал-парадигма або економіка, в якій домінує інформація. Процеси глобалізації та діджиталізації інтенсифікуються, радикалізуються, тим самим провокуючи трансформації структури і формату праці, а також зайнятості як наслідок експансії мережевих структур в результаті технологічних інновацій.

Поняття “цифрова економіка” вперше формалізовано у 1995 р. вченим Д. Тепскотом [19] з виокремленням її дванадцяти ключових рис, а саме: знання, оцифрування, віртуалізація, молекуляризація, інтеграція, виключення посередників, конвергенція, інноваційність, мас-маркет (масове виробництво), терміновість, глобалізація, дисонанс. За іншими даними, дефініція “діджитал економіка” започаткована у 1995 р. в роботі Ніколаса Негропonte [20].

Фіск також не залишається осторонь від цифрових змін. Основним наслідком першого етапу діджиталізації у фінансовій сфері є створення потужних баз даних про доходи і витрати платників податків. Урядові інституції, в свою чергу, одержують доступ до цього величезного і щораз більшого масиву інформації.

По-перше, діджиталізація (цифровізація) послаблює інформаційні обмеження в оподаткуванні через оновлені процедури і технології податкових перевірок для виявлення справжніх економічних результатів діяльності платників податків. Зокрема,

цифровізація дає змогу фіскальній службі обробляти більше інформації про трудові і капітальні доходи індивідуумів, їх споживчі витрати, подарунки та спадщину. Діджиталізація полегшує роботу фіскальних служб у систематизації наявної інформації в різних підрозділах податкової системи, а отже, кращому виявленні уникнень та ухилень від оподаткування. В такому контексті діджиталізація може розглядатися як поліпшення технологій податкового регулювання та контролю.

По-друге, діджиталізація фіску створює технологічне підґрунтя, можливість для законодавчого запровадження складних систем оподаткування. Наприклад, сучасні податкові зобов'язання індивідів виникають не лише в результаті одержання щорічних трудових доходів, але також доходів, отриманих в інших періодах, доходів подружжя, доходів від використання активів та спадщини, від підприємництва тощо. Водночас складні податкові системи вимагають зростання вартості їхнього адміністрування, а також бюрократичних зусиль для забезпечення добровільної сплати податків.

На наш погляд, в умовах елімінування інформаційних обмежень завдяки діджиталізації існуючий рівень перерозподілу суспільного доходу може бути досягнуто за відносно нижчого рівня податкових ставок (за рахунок зростання ефективності податкового адміністрування), або ж за існуючого рівня оподаткування можливо акумулювати більші абсолютні бюджетні доходи, а отже, досягати вищого рівня перерозподілу доходів в суспільстві.

Яка інформація наразі доступна податковим органам у цифровому форматі? Більшість країн світу стягує податки з трудового доходу, отже, податкові органи повинні перевіряти нараховані суми доходу індивідуумів до оподаткування. Як правило, розвинені країни світу вже запровадили звітність

для третіх осіб (фірми, установи, організації) про трудові доходи, нараховані чи виплачені їхнім працівникам. В Україні така звітність за формою 1-ДФ (до 2002 р. – 8-ДР) запроваджена з 1997 р. для усіх юридичних осіб та організацій, а також приватних підприємців, що використовують найману працю.

Аналогічно, більшість країн також стягує податки з доходу від капіталу, що вимагає перевірки капіталу (доходів від капіталу) до оподаткування такого доходу. Перевірка доходу від капіталу ускладнюється з огляду на його міжнародну мобільність. Для фінансових компаній як третіх сторін, що здійснюють різні види виплат фізичним особам, також існують обов'язкові форми звітності. Ця інформація стосується, головним чином, депозитів (у т. ч. відсотки) на банківських рахунках, активів та доходів від інвестиційних фондів, активів та доходів від страхових полісів і недержавних пенсійних фондів.

Такою інформацією про доходи фізичних осіб держави активно обмінюються на міжнародному рівні. Щоправда, важливі частини доходу від капіталу – житло і пенсії, як правило, оподатковуються помірковано або зовсім не оподатковуються. Інформація про наявність і кількість майна та земельних ділянок фізичних осіб – платників податків переважно акумулюється в локальних базах (реєстрах власності, земельних кадастрах), часто на місцевому рівні урядування [21, с. 32–33].

В Україні такою базою про доходи фізичних осіб став реєстр ДРФО, запроваджений ще у 1994 році. Це дало змогу структурувати та впорядкувати великі масиви даних на основі унікального ідентифікаційного номеру особи, у тому числі інформацію про доходи громадян, суми нарахованих і сплачених ними податків, дані про власність і банківські рахунки, види пенсій та соціальних виплат, суми стипендій, субсидій тощо. За станом на 01.01.2018 р. до

ДРФО включено близько 98,9% громадян або майже все населення України, що перевищує кількість фізичних осіб–платників податків у розумінні статті 15 Податкового кодексу України [22, с. 366].

Проте питома вага фізичних осіб, що отримували офіційні доходи і сплачували з них податки у 2017 р., становить лише 33,9% від зареєстрованих. Це свідчить про невисоку якість податкового адміністрування доходів і податків з фізичних осіб, а також недостатнє використання наявних даних масиву ДРФО фіскальними органами України [22].

Цікаво, що у більшості країн світу окремі елементи індивідуального оподаткування залишаються поза сферою спостереження фіскальних служб. Так, у XXI ст. жодні податки на споживання не стягуються на індивідуальному рівні. Споживче оподаткування (податок на додану вартість або ПДВ, податок з продажу-купівель, акцизний податок) існує лише на рівні фірми, яка виступає податковим агентом, стягує податок із платника під час акту купівлі товару, акумулює і перераховує його до бюджету без деталізації покупців (споживачів). Таким чином, оподаткування споживання залишається безособовим.

Звичайно, в установлених випадках, третя сторона (рітейлер) повідомляє окремі дані про споживчі операції, наприклад, коли обсяг придбаного товару перевищує граничні значення як предмет для розслідування службою фінансового моніторингу тощо (наприклад, 150 тис. грн і більше в Україні).

З плином часу цифровізація зможе надати податковим органам більше інформації про загальний обсяг індивідуальних споживчих витрат, наприклад, за рахунок використання цифрових методів оплати, а отже, й ідентифікації клієнтів. Дійсно, у майбутньому всі транзакції споживання ймовірно перетворяться на електронні, а

готівкові кошти поступово зникнуть з обігу [21, с. 31].

Більше того, більшість країн світу не стягують податків на багатство і, як наслідок, інформація про вирахування багатства на індивідуальному рівні залишається недоступною. Нарешті, спадщина та подарунки можуть бути легко оподатковані на підставі зібраної інформації від нотаріусів про вчинені нотаріальні дії, якщо у країні взагалі запроваджене оподаткування спадщини як таке.

На наш погляд, чим більше елементів індивідуальних бюджетних обмежень залишаються не підзвітними та не піддаються податковій перевірці згідно із законодавством, тим легше індивідуальні платники податків уникають або ухиляються від сплати податків. Для індивідуальних обмежень бюджету часові проміжки вимірювання доцільно встановлювати упродовж усього життя індивідуума (чи життєвого циклу фізичної особи), а не лише щорічно. Чисте річне споживання окремого індивіда (чи домогосподарства) не мало би перевищувати задекларовані чисті доходи з урахуванням заповітів/подарунків, отриманих і переданих особою.

Якщо б податкові органи мали інформацію про життєвий дохід і довічне споживання кожної особи, було б набагато легше виявити уникнення або ухилення від індивідуальних податків. Дійсно, якщо в будь-який період протягом життєвого циклу індивіда обсяги споживання істотно відхиляються від обсягів задекларованих доходів, то податкові органи можуть сподіватися на уникнення або ухилення від оподаткування й оперативно застосовувати перевірочну роботу щодо такого сумнівного суб'єкта. Хоча це є футуристичною перспективою для покращення технологій податкового регулювання та контролю в умовах діджиталізації.

Діджиталізація впливає одночасно як на приватний, так і на державний сектор. Причому вплив цей контроверсійний, різновекторний і різноспрямований. З одного боку, діджиталізація може стимулювати уникнення й ухилення від сплати податків, провокувати негативні поведінкові реакції на оподаткування, наприклад, через процедури агресивного податкового планування, транскордонне переміщення капіталу і багатства. З іншого, цифровізація підвищує ефективність державних видатків на податкове адміністрування, що підсилює тенденцію до зниження податкових ставок.

Більше того, шляхом сприяння податковим уникненням та ухиленням, діджиталізація підсилює зростаючу нерівність у доходах і багатстві, що підсилює тренд на зростання податкових ставок. Цифровізація в приватному секторі сприяє як зростанню ефективності видатків, так і збільшенню доходів від перерозподілу податків. У підсумку, залишається незрозумілим, який з цих трендів перемає і що відбудеться в майбутньому: зростання чи зниження податкових ставок.

Таким чином, онтологічний принцип справедливості оподаткування у цифровізованих фіскальній політиці та просторі утверджується у новій змістовності: забезпечення відносно рівних умов для індивідуумів в результаті комплексного оподаткування різних видів індивідуальних доходів – трудових, від капіталу і спадщини. Загалом застосування інформаційного ресурсу при вдосконаленні податкових систем внаслідок діджиталізації зможе в такий спосіб полегшити компроміс ефективності-справедливості оподаткування.

Важливо, однак, що діджиталізація ніколи не зможе докорінно знищити цей компроміс в оподаткуванні. Адже за будь-яких умов певна частина приватної інформації про платника податків залишатиметься не-

підконтрольною для податкових органів. Так буде і у повністю оцифрованому світі, і навіть за відсутності уникнення чи ухилення від оподаткування.

Висновки. Глобальний тренд на діджиталізацію економіки, розвиток ІТ-сектору, становлення суспільства мережових комунікацій, зміна формату структури і формату праці як основного дохідного джерела для індивідуального оподаткування деформує усталений фіскальний простір, переважає існуючу теорію оптимального оподаткування із одночасною імплікацією нестандартних суперечностей. Водночас процедури і технології податкового контролю, якості податкового адміністрування доходів і податків з фізичних осіб залишаються на недостатньому рівні.

Пріоритетами новітньої фіскальної політики має ставати її глобалізація та міждержавний обмін податковою інформацією, осучаснення фіскальної термінології, креативне розширення податкової бази за рахунок інкорпорації нових методів і технологій податкового контролю.

Україні слід активно оцифровувати податкову інформацію, осучаснювати підходи щодо формування ефективного фіскального простору на підставі міжнародного досвіду, що сприятиме динамічному розширенню бази оподаткування задля зростання суспільного добробуту.

Список використаних джерел

1. Смит А. О природе и причинах богатства народов / А. Смит. – М. : Эксмо, 2007. – С. 761.
2. Mirrlees J. *Exploration in the theory of optimal income taxation* / J. Mirrlees // *Review of Economic Studies*. – 1971. – No 38. – P. 205–229.
3. Diamond P. *Optimal taxation and public production II: tax rules* / P. Diamond, J. Mirrlees // *Public finance. Worth series in outstanding contributions* / Ed. by A. Auerbach. – New York : Worth Publisher, 1999. – P. 81–126.

4. Slemrod J. *Optimal taxation and optimal tax systems* / J. Slemrod // *The Journal of Economic Perspectives*. – 1990. – Vol. 4, No. 1. – P. 157–178.
5. Banks J., Diamond P. *The Base for Direct Taxation* // *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees review* / J. Banks, P. Diamond, J. Mirrlees ; Institute for Fiscal Studies. Oxford: Oxford University Press, 2010. – P. 548–648.
6. Diamond P. *Taxes and pensions* / P. Diamond // *Southern Economic Journal*. – 2009. – Vol. 76. – No 1. – P. 2–15.
7. Atkinson A.B. *The design of tax structure: direct versus indirect taxation* / A.B. Atkinson, J.E. Stiglitz // *Journal of Public Economics*. – 1976. – Vol. 6. – P. 55–75.
8. Mankiw G. *Optimal taxation in theory and practice* / N. Gregory Mankiw, Matthew Weinzierl, Danny Yagan // *Journal of Economic Perspectives*. – 2009. – Vol. 23. – № 4. – P. 147–174.
9. Хубер Б. *Формирование налоговой системы и теория оптимальных налогов* / Б. Хубер // *Politekon*. – 2000. – № 2 (15). – С. 46–51.
10. Вишневський В. *Податкова політика та економічна теорія* / В. Вишневський // *Економіка України*. – 2007. – № 9. – С. 4–20.
11. *Фіскальний простір сталого економічного розвитку держави : моногр. / за ред. д.е.н., проф. А. І. Кривоногого. – Тернопіль : THEU, 2016. – 332 с.*
12. *Формування фіскального простору України в умовах глобалізаційних дисбалансів : монографія / за ред. д.е.н., проф. А. І. Кривоногого. – Тернопіль: THEU, 2018. – 588 с.*
13. Соколовська А.М. *Основи теорії податків : навч. посібник* / А.М. Соколовська. – К. : Кондор, 2010. – 326 с.
14. Heller P. *Understanding fiscal space* / P. Heller // *IMF – Policy Discussion Paper*. – 2005. – PDP/05/4. – 19 p.
15. *Making fiscal space happen! Managing fiscal policy in a world of scaled-up aid* / P. Heller, M. Katz, H. Debrun et al. // *IMF Working Paper*. – 2006. – WP/06/270. – 53 p.
16. Heller P. *Fiscal policy for growth and development: the fiscal space debate* / P. Heller ; presented at G20 Workshop on Fiscal Policy. – Istanbul, 2007. – 18 p.
17. Єфименко Т. І. *Фіскальний простір антикризового регулювання* / Т. І. Єфименко. – К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2012. – 332 с.
18. Meade J.E. *The structure and reform of direct taxation*. – London : Allen and Unwin, 1978. – P. 14.
19. Tapscott D. *The digital economy: promise and peril in the age of networked intelligence* / D. Tapscott. – New York : McGraw-Hill, 1995.
20. Negroponte N. *Being digital*. – N. Y. : Knopf, 1995. – 256 p.
21. *Digital revolutions in public finance* / editors: S. Gupta, M. Keen, A. Shah, and G. Verdier. – Washington, DC : International Monetary Fund, 2017. 343 p.
22. Синютка Н.Г. *Цифрова ідентифікація платників податків як передумова для діджиталізації фіскального простору* / Н.Г. Синютка // *Бізнес Інформ*. – 2018. – №10. – С. 363–368.

References

1. Smith, A. (2007). *On prirode i prichinah bogatstva narodov* [On the nature and causes of the wealth of nations]. Moscow: Eksmo [in Russian].
2. Mirrlees, J. (1971). *Exploration in the theory of optimal income taxation*. *Review of Economic Studies*, 38, 205–229
3. Diamond, P., & Mirrlees, J., Auerbach A. (Ed.). (1999). *Optimal taxation and public production II: tax rules*. *Public finance*. *Worth series in outstanding contributions*, 81–126. New York: Worth Publisher.
4. Slemrod, J. (1990). *Optimal taxation and optimal tax systems*. *The Journal of Economic Perspective*, 1, 157–178 (Vol. 4).
5. Banks J., Diamond P., Mirrlees, J (Ed.). (2010). *The base for direct taxation*. *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees review* Institute for Fiscal Studies. Oxford: Oxford University Press.
6. Diamond, P. (2009). *Taxes and pensions*. *Southern Economic Journal*, 1, 2–15 (Vol. 76).

7. Atkinson, A.B. & Stiglitz, J.E. (1976). *The design of tax structure: direct versus indirect taxation*. *Journal of Public Economics*, 6, 55–75.
8. Mankiw G., Weinzierl M., Yagan D. (2009). *Optimal taxation in theory and practice*. *Journal of Economic Perspectives*, 4, 147–174 (Vol. 23).
9. Huber, B. (2000). *Formirovanie nalogovoy sistemy i teoriya optimalnih nalogov [Formation of the tax system and the theory of optimal taxes]*. *Politekonom*, 2(15), 46–51 [in Russian].
10. Vyshnevskiy, V. (2007). *Podatkova polityka ta ekonomichna teoriia [Tax policy and economic theory]*. *Ekonomika Ukrainy – Economy of Ukraine*, 9, 4–20 [in Ukrainian].
11. Krysovatyi, A.I. (Ed.). (2016). *Fiskalnyy prostir staloho ekonomichnoho rozvytku derzhavy [Fiscal space of sustainable economic development of a state]*. Ternopil: TNEU [in Ukrainian].
12. Krysovatyi, A.I. (Ed.). (2018). *Formuvannya fiskalnoho prostoru Ukrainy v umovakh hlobalizatsiinykh dysbalansiv [Formation of the fiscal space of Ukraine in the conditions of globalization imbalances]*. Ternopil: TNEU [in Ukrainian].
13. Sokolovska, A.M. (2010). *Osnovy teorii podatkov [Fundamentals of the theory of taxes]*. Kyiv: Condor [in Ukrainian].
14. Heller, P. (2005). *Understanding fiscal space*. IMF: Policy Discussion Paper. PDP/05/4.
15. Heller, P., Katz, M., Debrun, H. (2006). *Making fiscal space happen! Managing fiscal policy in a world of scaled-up aid* IMF Working Paper. WP/06/270.
16. Heller, P. (2007). *Fiscal policy for growth and development: the fiscal space debate, presented at G20 Workshop on Fiscal Policy*. Istanbul.
17. Yefimenko, T. I. (2012). *Fiskalnyy prostir antykryzovoho reguluvannya [Fiscal space of anti-crisis regulation]*. Kyiv: DNNU “Akad. fin. upravlinnya” [in Ukrainian].
18. Meade, J.E. (1978). *The structure and reform of direct taxation*. London: Allen and Unwin.
19. Tapscott, D. (1995). *The digital economy: promise and peril in the age of networked intelligence*. New York: McGraw-Hill.
20. Negroponte, N. (1995). *Being digital*. New York: Knopf.
21. Gupta, S., & Keen, M., & Shah, A., & Verdier, G. (2017). *Digital revolutions in public finance*. Washington, DC: International Monetary Fund.
22. Syniutka, N.H. (2018). *Tsyfrova identyfikatsiia platnykiv podatkov yak peredumova dlia didzhitalizatsii fiskalnoho prostoru [Digital identification of taxpayers as a prerequisite for the digitalization of the fiscal space]*. *Biznes Inform – Business Inform*, 10, 363–368 [in Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції 18.11.2018.