

УДК 336.221.2:336.225(477)

М. Горобинський

ВИКОРИСТАННЯ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ ПРИНЦИПІВ ОПОДАТКУВАННЯ В ДІЯЛЬНОСТІ ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

Розкрито еволюційне становлення принципів оподаткування у податкових системах зарубіжних країн та їх роль при формуванні державної податкової політики, адже за своїм призначенням принципи оподаткування виконують роль своєрідного нормативного декалога податкової справи.

Ключові слова: податок, принцип оподаткування, трансформація податкової системи, суб'єкт оподаткування, об'єкт оподаткування, фінансова служба.

Усю історію оподаткування в західних країнах можна уявити як нескінченний процес змін, реформ і навчання. Подібна творча активність стала головною передумовою розвитку національних податкових систем і служб відповідно до певних науково обґрунтованих та емпірично перевірених принципів прагматичного і водночас гуманістичного спрямування. Адже принципи оподаткування – продукт тривалої, часом кривавої боротьби, що виникали під час громадянських воєн, у запеклих парламентських дебатах, у гострій полеміці між авторами наукових трактатів.

Серед зарубіжних учених, які більшою чи меншою мірою займалися дослідженням принципів оподаткування, необхідно відзначити праці У. Петті, А. Сміта, Д. Рікардо, І. Канта, І. Озерова, Дж. Кейнса, А. Лаффера, К. Джозефа. До вітчизняних науковців, які займаються проблемами оподаткування, доцільно віднести В. Андрущенко, О. Василика, В. Геєця, Т. Єфименко, А. Крисоватого, І. Лютого, І. Луніну, П. Мельника, А. Соколовську, В. Суторміну, В. Федосова, С. Юрія та інших.

Мета статті полягає у дослідженні принципів оподаткування в зарубіжних країнах, які пройшли довгий, непростий шлях через зміни, реформи і навчання і створили чітку податкову систему, прийняту багатьма розвинутими країнами, зокрема й Україною.

Перш, ніж приступити до розкриття теми дослідження, необхідно з'ясувати обставини виникнення принципу фундамен-тальної суспільної значущості, орієнтованого на цінності демократії та соціальної справедливості, – принципу рівності (рівноправності) при оподаткуванні. На сьогодні цей принцип сприймається як само собою зрозумілий навіть для неофіта фінансової науки. Та досить нагадати про драматичні колізії, пов'язані з походженням цього принципу, щоб переконатися в його суперечливості, закладеній у ньому соціальній конфліктності. Адже про рівність можна мати зовсім різні уявлення. Тут був би корисним екскурс в історію податків.

Зокрема, в епоху Англійської буржуазної революції XVII ст., коли принцип рівності тільки зароджувався, консервативне крило антироялістської опозиції пропонувало розподіл місць у парламенті пропорційно сумі податків, сплачуваних окремими соціальними верствами виборців. Навпаки, більш демократична

радикальна партія так званих левелерів (англ. levelers – зрівнювачі) прагнула рівноправного представництва всіх, хто мав право голосу [1]. Не важко здогадатися, що до першої групи належали великі землевласники, купці, бізнесмени, взагалі заможні люди, а левелери відстоювали права всього населення. Для левелерів суб'єктом закону була сама людина, а не її власність чи соціальний стан. Демократичні ідеали левелерів допускали відокремлення політичних прав від прав власності. Щоправда, навіть левелери були за встановлення виборчого цензу за майновою ознакою. Вони вважали, що право голосу, а також можливість обирати і бути обраним у парламент для вотування податків та інших актів доцільно обмежити тими, хто принаймні перебуває на рівні матеріального добробуту домовласника (housekeeper), за промовистим винятком для військовослужбовців, чиновників фінансового відомства, а також практикуючих адвокатів.

У Німеччині до кінця XIX ст. зберігалася система оподаткування, за якою критерії соціально-майнового розширення платників податків були перенесені в політичну сферу. Усі платники поділялися на чотири класи залежно від загальної (паушальної) величини сплачуваних ними прямих податків так, щоб на кожний клас, диференційований ще за родом занять (землевласники, ремісники, поденники тощо), припадала одна третина призначених для збирання податків. До першого (нижчого) класу належали робітники, ремісники, слуги з мінімальними засобами існування; до четвертого (додаткового) – заможні особи, доходи яких перевищували 1 000 талерів на рік. Кожна фіскальна група становили окрему курію виборців, що обирала однакову кількість депутатів парламенту, а на місцевому рівні – магістрату [2]. Зрозуміло, що при такій фіскальній системі з політичним спрямуванням більшість голосів у законодавчому корпусі належала заможній меншості, при кількісній перевазі малозабезпеченої більшості.

Коли йдеться про походження принципів оподаткування, від уваги вітчизняних дослідників зазвичай випадає та обставина, що схильність західних народів до правопорядку, зокрема до фінансової дисципліни, базується на релігії. Особливо це стосується протестантських країн – Великої Британії, Німеччини, скандинавських країн, а тим більше Сполучених Штатів Америки. Тут ці норми ділової поведінки, що були сформульовані в класичній праці М. Вебера (1864 – 1920 рр.) “Протестантська етика і дух капіталізму”, пронизують практично всі аспекти суспільного життя та господарської діяльності. За висновком американського філософа Г. Адамса (1838 – 1918 рр.), етнокультурна ідентичність типового американця знаходиться між динамо-машиною і Святою Дівою. Зрозуміло, що цей афоризм відображає властиве для нації облагородження християнською вірою звичайних утилітарно-прагматичних мотивацій.

На нашу думку, найбільш сучасне, повне та систематизоване зведення принципів оподаткування належить професору Кельнського університету (ФРН) Й. Лангу. Сформульовані Й. Лангом принципи заслуговують на уважне осмислення не лише в силу узагальнених ним теоретичних розробок і практичного досвіду демократичних держав Заходу, а особливо ще й тому, що він вивів ці принципи зі спеціальною метою застосування в нових демократичних державах Центральної та Східної Європи, до переліку яких, звісно, належить і Україна.

Проте перш, ніж перейти до наукового коментування сучасних принципів оподаткування, потрібно навести в порівняльному аналізі класичні принципи, авторами яких були метри економічної та фінансової науки: Адам Сміт (1723 – 1790 рр.), Давід Рікардо (1772 – 1823 рр.), Джон Стюарт Міль (1806 – 1873 рр.),

Адольф Вагнер (1835 – 1917 рр.). Як і належить класикам, вони сформулювали загально визнані положення, що сприймаються на рівні аксіом.

Так, А. Сміт у своєму трактаті “Багатство народів” (1776 р.), який вважають найзнаменитішою книгою XVIII ст., запропонував принципи рівності, визначеності, зручності, дешевизни оподаткування, а саме:

- громадяни зобов’язані оплачувати податками державні видатки залежно від своїх можливостей, здебільшого відповідно до доходів, одержаних під захистом держави;

- податок повинен бути точно визначеним щодо часу, способу справляння та розміру, зрозумілим і відомим як самому платнику, так і будь-кому іншому;

- податок повинен стягуватися в момент і способом, найбільш зручним для платника;

- видатки фінансового відомства зі справляння податків повинні бути якомога меншими порівняно із сумою податкових надходжень [3].

У XIX ст., коли Британія зійшла на вершину своєї могутності, Д. Рікардо і Дж. Мілль розвинули ліберальні принципи оподаткування, продовживши справу А. Сміта, цілком підпорядкувавши їх цілям економічного зростання. Для Д. Рікардо ці принципи (він називає їх основами оподаткування) полягали у такому:

- зростання виробництва, національного багатства і національного доходу повинно випереджати підвищення податків і державних витрат;

- оскільки податки у підсумку виплачуються за рахунок капіталу або доходу, уряд повинен заохочувати нагромадження та всіляко обмежувати оподаткування капіталу;

- в інтересах суспільного добробуту оподаткування майна повинно бути мінімальним, щоб не перешкоджати переходу капіталу в руки тих, хто вміє найбільш ефективно використовувати його у виробництві;

- простота збирання деяких податків не компенсує їх шкідливого впливу;

- велике зло оподаткування полягає в його дії, взятій загалом [4].

Джон С. Мілль, майстер “політичної економії компромісів”, комбінує адресний податковий фаворитизм підприємницькому сектору із соціальними уступками народній масі. За змістом “Основ політичної економії”, принципи оподаткування Дж. Мілля можна узагальнити в таких положеннях:

- рівність податків за ознакою рівновеликого тягаря, тобто критерієм, що допускає оподаткування за прогресивною шкалою;

- не оподатковувати мінімальні доходи, рівень яких достатній для придбання предметів першої необхідності;

- не оподатковувати суми заощаджень та інвестицій;

- доцільно оподатковувати не пропорційно вартості власності платника, а відповідно до коштів, призначених для витрат на споживання;

- шкоду національному капіталу завдає не так податкова система сама по собі, як надмірний сумарний тягар податків;

- жодну податкову систему неможливо обмежити лише податками на доходи, не зачіпаючи капіталу;

- податкові надходження, витрачені на обслуговування державного боргу, залишаються капіталом, що перейшов від платників податків у розпорядження власників капіталу [5].

Нову сторінку в осмисленні принципів оподаткування вписав видатний німецький учений, класик фінансової науки А. Вагнер. Він відійшов від

центрального постулату класичної англійської політичної економії, який полягав у тому, що індивідуум є найкращим виразником власних інтересів. Натомість А. Вагнер стверджував, що компетентна влада та ефективна держава можуть бути не гіршими уособленнями вигод усіх і кожного. Йдеться про те, що А. Вагнер розділяв погляди так званої німецької (пруської) школи політекономії, представники якої заперечували наявність спільних для всіх країн законів економічного розвитку, акцентуючи на національному спрямуванні фінансово-економічної політики. А. Вагнер сформулював вісім принципів оподаткування, розділених на чотири групи:

1. Фінансові принципи:

- достатня дохідність;
- еластичність оподаткування.

2. Економічні принципи:

- продуманий вибір джерел оподаткування, особливо між податками на доходи, національне багатство і капітал, а також відносно допустимої різниці між індивідуальним і національним інтересом;
- вибір видів податків із позицій впливу оподаткування загалом та окремих податків на платників, урахування проблеми перекладання податків.

3. Принципи справедливості (зрівняльного розподілу тягаря податків):

- універсальність (загальність);
- рівність оподаткування.

4. Принципи адміністрування податків (принципи адміністративної ефективності податкової системи):

- визначеність оподаткування;
- зручність сплати податків;
- забезпечення найнижчих по можливості затрат зі збирання податків [6].

Головне, що вніс А. Вагнер у вчення про принципи, – поєднання індивідуалістських (в інтересах платників) і державницьких (в інтересах бюджету) засад при оподаткуванні як балансу індивідуальних і державно-національних інтересів, відображених через функціонування податкової системи. Він розглядав принципи оподаткування у контексті не так абсолютних істин, придатних для всіх часів і народів, як залежно від конкретних соціально-економічних умов, притаманних певній державі: стану економіки, рівня культури, активності громадської думки та інших факторів. Згідно із А. Вагнером, принципи оподаткування мають спрямування, викликане як здоровим глуздом, так і залежністю від обставин національно-історичної категорії. У А. Вагнера вже не трапляються твердження, що податки – “необхідне зло” (А. Сміт), або “велике зло” (Д. Рікардо).

Завершуючи історичну частину дослідження принципів оподаткування, на нашу думку, дуже повчальну, оскільки Україна, розбудовуючи свою державність і податкову систему, йде шляхом, який західні народи давно пройшли, потрібно згадати “батька політичної економії” У. Петті (1623 – 1687 рр.). Із його “Трактату про податки і збори” (1662 р.) можна виділити такі принципи оподаткування, що передували всім вищенаведеним:

- людей дратує податок, вищий, ніж у сусідів, тому податкові ставки повинні бути пропорційними;
- платників озлоблює нераціональне витрачання зібраних із них податків;
- небажання платити податки виникає у вульгарних умах, але суворі заходи

проти неплательників посилюють масове невдоволення;

- кількість податків і вартість їх справляння повинні бути мінімальними, а облік платників та оцінка об'єктів оподаткування виконані точно;

- надлишок грошової маси, що знаходиться в обігу, корисно скорочувати шляхом оподаткування;

- податкові надходження, витрачені державою на закупівлю вітчизняних товарів, не шкодять населенню;

- надмірні податки спричиняють злидні, що деморалізує населення та сприяє порушенням правопорядку;

- збір податків повинен бути легким, швидким і безболісним для платників [7].

З огляду на вищесказане, можна зробити висновок, що впродовж трьох із половиною століть зміст і набір принципів оподаткування істотно не змінилися, що свідчить про сталість відкритих істин і науково узагальнених ідеалів фіскального досвіду, які більше потребують модернізації та корекції, аніж кардинального перегляду.

Сучасну інтерпретацію принципів, як ми уже відзначали, найповніше репрезентує німецький професор Й. Ланг [8]. Він не переосмислює цілком, а лише переглядає черговість принципів у порядку їх відносного значення в сучасних умовах. Згідно з Й. Лангом, основних принципів п'ять, їх потрібно розмістити в послідовності, яку диктують сучасні проблеми, породжені дефіцитністю державних бюджетів і переорієнтацією пріоритетів податкової політики. Саме принципи оподаткування в інтерпретації Й. Ланга найбільш сучасні та актуальні для концептуального коментування з нашого боку. На першому місці стоїть принцип економічної ефективності, який передбачає, що податкова система не повинна перешкоджати ефективному розміщенню (аллокації) ресурсів. У силу взаємообумовленості всіх принципів оподаткування принцип економічної ефективності рівнозначний тому, що рівномірно розподілений тягар податків не перешкоджає ефективному щодо економіки виробництва в масштабах усього народного господарства використанню ресурсів і водночас відповідає критеріям податкової справедливості та нейтральності оподаткування.

Дотримуючись принципу ефективності, фіскальна служба повинна уникати переслідування виключно фіскальної мети своєї діяльності, тобто своєрідного податкового макіавеллізму – намагаючись будь-що, незважаючи на можливості економіки, зібрати максимальну суму податків. Бо в такому випадку ефективна аллокація (розміщення) ресурсів блокується, податкова система перетворюється в гальмо економічного зростання. Не випадково західні вчені-фінансисти при дослідженні функціонування податкових систем і діяльності податкових служб намагаються врахувати якомога більшу кількість економічних і соціальних ефектів, породжуваних оподаткуванням. Ці ефекти – одна зі складових предмета вчення про податки.

Безпосередньо діяльності податкової служби стосується принцип дешевизни. Він залишається актуальним із того часу, як був усвідомлений, адже досі жодна країна не заявила, що досягла максимально можливої дешевизни справляння податків. Відповідно до цього принципу, формулювання податкових законів повинно бути якомога простішим, а справляння податків не потребувати значних витрат. Йдеться не тільки про мінімізацію витрат на утримання власне податкового відомства, але й граничну простоту податкових законів, тобто їх адміністративну

економічність як для функціонерів податкової служби, так і для платників податків щодо зменшення витрат часу, ресурсів і зусиль, пов'язаних із процесом оподаткування. Не випадково податкова реформа, розпочата в США у 1986 р. (Tax Reform Act of 1986), проводилася під гаслом: “Знизити ставки, спростити податкові закони, посилити засади справедливості в оподаткуванні”, хоча до кінця визначені цілі так і не були реалізовані.

Принцип дешевизни безпосередньо пов'язаний з адміністративною ефективністю оподаткування, що підлягає виміру через безпосереднє відчуття податкового тягаря платниками, міра якого впливає на силу опору фіскальним зусиллям держави. Під кутом такого соціально-психологічного розуміння для держави найбільш зручними та фіскально вигідними є податки, тягар яких непомітний для платників, і хоча б не дратує їх постійним нагадуванням про себе. Такі ж податки більш прийнятні і для платників, оскільки сплачуються в момент і способом за їхнім вибором. Звісно, схожі властивості мають непрямі податки, що зазвичай не сприймаються платником ізольовано від ціни необхідного і корисного або навпаки непотрібного і шкідливого, але приємного блага.

Принцип гнучкості (еластичності) – це здатність податкової системи автоматично, без змін законодавства реагувати на економічну кон'юнктуру. Властивість спонтанно змінювати свою величину під дією ринкової кон'юнктури мають податкові надходження, обумовлені динамікою економічних процесів і рівнем продуктивності виробництва. Незважаючи на цілеспрямовані законодавчі заходи чи додаткові зусилля фіскальної служби, ці податки дають більші чи менші збори, залежно від стану економіки. Навпаки, оподаткування майна (податки на нерухомість, податок на спадщину та дарування) не можуть автоматично адаптуватися до економічних успіхів чи невдач власників оподаткованого майна. Відповідно, оптимальна структура податкової системи повинна враховувати кон'юнктурні фактори при оподаткуванні.

Принцип прозорості (прозорості) оподаткування вимагає, щоб громадянам було зрозуміло, скільки вони платять і як державні структури витрачають зібрані податки. Цей принцип дає змогу виявити тенденції громадської думки, врахувати її вплив на напрям податкової політики.

Досить суперечливим, субстанційно невизначеним є принцип справедливості, оскільки він покликаний забезпечити справедливе ставлення до кожного з платників податків, незважаючи на індивідуальні відмінності між ними та різні уявлення про зміст справедливості. Водночас цей принцип має конституційне спрямування, вихідним моментом якого вважають “Декларацію прав людини і громадянина”, проголошену під час Великої французької революції (1789 р.). Згідно зі ст. 13 цієї декларації, податки, необхідні для виконання державною владою її суспільного призначення, повинні бути розподілені рівномірно; громадяни мають право через своїх представників визначати розмір податків і спосіб їх справляння [9]. Враховуючи французьку традицію, цей принцип можна назвати соціально-егалітарним. Саме з цього часу в конституціях усіх демократичних держав зафіксована норма щодо розподілу податкового тягаря між громадянами за ознакою їх економічного потенціалу, тобто принцип рівності і справедливості базується на критерії економічних можливостей платників податків. Творче поєднання податкової рівності, справедливості та економічного потенціалу – невід'ємний атрибут західної конституційної традиції.

Висновки

Підсумовуючи короткий аналіз принципів оподаткування, необхідно наголосити, що вчення західних науковців і спеціалістів у даній конкретній сфері фінансової науки – результат накопичених знань, унікального емпіричного досвіду, незліченної кількості спостережень, продукт міждисциплінарного теоретичного осмислення не тільки фінансово-економічних, але й соціально-етичних засад оподаткування. Останні виконують свою надзвичайно важливу роль щодо функціонування податкових систем і діяльності податкових служб.

Література

1. Себайн Дж. Г. Історія політичної думки [Текст] / Дж. Г. Себайн, Т. Л. Торсон ; [пер. з англ.]. — К. : Основи, 1997. — С. 434.
2. Андрущенко В. Класно-становий тип прибуткового податку / В. Андрущенко // Вісник податкової служби України [Текст]. — 2000. — листопад – грудень. — С. 58—63.
3. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов [Текст] / А. Смит ; [пер. с англ.]. — М. : Соцэкгиз, 1962. — С. 588, 589.
4. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения [Текст] / Д. Рикардо ; [пер. с англ.]. — М. : Госполитиздат, 1955. — С. 129—132.
5. Милль Дж. Ст. Основы политической экономии [Текст] : в 3 т. Т. 3 / Дж. Ст. Милль ; [пер. с англ.]. — М. : Прогресс, 1981. — С. 156—182.
6. Classics in the Theory of Public Finance [Text]. — [S. p.] : St. Martin's Press, 1994. — P. 11.
7. Петти В. Трактат о налогах и сборах [Текст] / В. Петти ; [пер. с англ.]. — М. : Ось-89, 1997. — С. 27—32.
8. Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы [Текст] / Й. Ланг ; пер. с нем. — Бонн : Федеральное министерство финансов, 1993. — С. 97—118.
9. Андрущенко В. Л. Французская революция и развитие финансовых институтов / В. Л. Андрущенко // Финансы СССР [Текст]. — 1989. — № 9. — С. 70.

М. Horobynskyi

USE OF FOREIGN EXPERIENCE PRINCIPLES OF TAXATION IN THE STATE TAX SERVICE OF UKRAINE

The evolutional formation of taxation principles in the tax systems of foreign countries and their role in forming of state tax policy is revealed, however by their purpose the principles of taxation act as the normative Decalogue of taxation.

Key words: tax, principle of taxation, transformation of the tax system, subject of taxation, object of taxation, fiscal service.