

ТРАНСФЕРТНОЕ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ: МИРОВОЙ И ОТЕЧЕСТВЕННЫЙ ОПЫТ ПРИМЕНЕНИЯ

Рассмотрены ключевые законодательные изменения в процедуре применения трансфертных цен и намечены направления усовершенствования процесса их применения на отечественных предприятиях.

TRANSFER PRICING: INTERNATIONAL AND DOMESTIC EXPERIENCE OF

In the article the key legislative changes in the procedure of transfer pricing and outlines areas for improvement of the process of their application to domestic enterprises

Стаття надійшла 11.11.2013

УДК 336.225:33.012.23

І.Г. Благун, М-Х. І. Козут, Л.А. Склярська

Львівський державний університет внутрішніх справ

ПЕРЕДУМОВИ ВИНИКНЕННЯ І ТЕНДЕНЦІЇ СТАНОВЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО МЕХАНІЗМУ РИНКОВОЇ ЕКОНОМІКИ

В історичній ретроспективі висвітлюються основні етапи становлення та розвитку податкових фінансів. Окреслюються місце і роль податкової форми одержавлення ВВП у системі фінансових важелів та інструментів регулювання соціально-економічного розвитку суспільства. Визначаються закономірності й тенденції здійснення державної податкової політики в умовах розвитку економіки суспільного вибору.

Податки, податкові фінанси, теорії оподаткування, державні доходи, податкоспроможність, кейнсіанська теорія оподаткування, неокласична теорія оподаткування

Податки, як найдавніша форма фінансових відносин, виникли одночасно з появою держави для забезпечення виконання низки суспільних функцій і завдань. З розвитком та удосконаленням державотворчих цивілізаційних процесів з притаманними їм формами державного управління перелік таких функцій і завдань істотно розширювався, що вимагало відповідних змін у системі організації фінансових відносин. Закономірно, що еволюція податкових фінансів, як провідної форми одержавлення ВВП, безпосередньо пов'язана з соціально-економічним розвитком суспільства і держави. В умовах економіки суспільного вибору дедалі зростає роль носіїв фіскальної суті як фінансових важелів. Динамічність суспільних явищ і процесів потребує адекватних змін у системі оподаткування, що визначає актуальність наукових досліджень з проблематики функціонування податкового механізму ринкової економіки з подальшим розширенням їх предмета.

Огляд навчальної та наукової літератури, що висвітлює питання розвитку податків і системи оподаткування в історичній ретроспективі, засвідчив неабиякий науковий інтерес до цієї проблематики. Значна увага приділяється даному напрямку досліджень у роботах В. Андрушенка, О. Василика, В. Загорського, Ю. Іванова, А. Крисоватого, В. Опаріна, В. Федосова, С. Юрія та інших вітчизняних і зарубіжних учених-фінансистів. Вивчення праць згаданих науковців, а також фундаторів західних наукових теорій державних фінансів свідчить про їх емпіричний характер та системний підхід щодо узагальнення ролі податків у фінансовому механізмі ринкової економіки. Водночас необхідність вирішення нагальних питань стимулювання посткризової відбудови національної економіки, підвищення ефективності бюджетного фінансування соціальних програм, уніфікації та узгодження параметрів і пропорцій перерозподілу вартості ВВП у контексті світової фінансової глобалізації й розвитку інтеграційних процесів вимагає подальшого теоретичного опрацювання та практичного впровадження низки тактичних і стратегічних заходів, спрямованих на подолання внутрішніх фінансових суперечностей, побудову ефективної податкової системи на основі оптимального поєднання критеріїв фіскальної достатності, економічної ефективності, соціальної справедливості.

Метою нашого наукового дослідження є ретроспективний аналіз і теоретична концептуалізація основних положень західної фінансової науки з питань оподаткування на різних етапах суспільного розвитку та визначення ролі носіїв фіску в створенні надійних умов для ефективного функціонування ринкового економічного механізму, підвищенні фінансових можливостей держави щодо фінансового забезпечення виконання конституційних функцій і завдань.

В умовах ринкового середовища фінансова політика держави головним чином ґрунтується на системі фінансових важелів і стимулів, провідне місце серед яких займають податки, збори й інші обов'язкові платежі суб'єктів підприємництва, домогосподарств, інших категорій платників до бюджету та цільових фондів загальнодержавного значення (з 2011 р. об'єднані в єдиний соціальний внесок). Податкові платежі як соціально-економічне явище виступають основним джерелом державних доходів, справляють відповідний (в інтересах суспільства) вплив на стан економічного розвитку в цілому та окремих його складових у розрізі господарських сегментів, зокрема, забезпечують реалізацію соціальних гарантій населенню країни.

Розвиток теорій оподаткування відбувався еволюційно в контексті демократизації суспільних правовідносин, піднесення на якісно новий щабель розвитку процесу державотворення. Упродовж свого розвитку вчення про державу відкривало нові можливості для пізнання суті фінансового господарства держави, заодно і для з'ясування природи його першооснови – фінансових ресурсів держави. Виокремлення фінансової науки в цілком самостійну галузь дозволило їй у ХХ ст., використовуючи ідеї неокласиків і вчення про правову державу, обґрунтувати і дати чітке визначення основних елементів фінансового господарства держави: 1) фінансових ресурсів; 2) державних доходів; 3) доходів бюджетів.

На перший погляд зазначені фінансово-економічні категорії сприймаються як синоніми. Для розмежування цих понять необхідно всебічно і ґрунтовно дослідити їх внутрішню природу та функціональне призначення. Заслугують на увагу з огляду на це узагальнення, зроблені С. Юрієм: “Найоб’ємніше з них – фінансові ресурси держави. До них належать, крім державних доходів і доходів бюджетів держави, заощадження населення в державних банках й кошти населення, отримані через продаж облігацій державних позик, і фінансові ресурси державних підприємств, установ та організацій. На відміну від фінансових ресурсів держави, державні доходи є власністю держави, без будь-яких умов і зобов’язань щодо суб’єктів держави” [7, с. 36]. Своєю чергою доходи державного бюджету та бюджетів територіальних утворень є частиною державних доходів, що акумулюються на бюджетних рахунках Державного казначейства у вигляді податків, неподаткових надходжень, доходів від операцій з капіталом, офіційних трансфертів, цільових надходжень до спеціального фонду бюджету. За умов функціонування ринкової економіки в системі формування доходів бюджетів держави основною є податкова форма фінансових взаємовідносин держави та її суб’єктів. Зберігається вказана тенденція і в економіці України.

Теорія податкових фінансів має багатовікову історію. Стрижневим моментом її розвитку є обов’язкова орієнтація на фундаментальну податкову концепцію, яка може коригуватися залежно від завдань, що стоять перед державою в той чи інший історичний період. Вона має включати модель впливу економічних ефектів оподаткування на результати господарювання, обсяг, характер і напрям інвестицій, сукупного попиту та особистого споживання, галузеву й територіальну структуру економіки. Водночас вказані критерії оптимального оподаткування стали закономірним результатом тривалих наукових досліджень та прикладних заходів у фінансовому господарстві держав. Проілюструємо динаміку фіскально-економічних відносин на базі ретроспективного аналізу тенденційних характеристик досліджуваних податкових систем на різних етапах соціально-економічного розвитку суспільства, у різних суспільних формаціях.

Періодизація розвитку податкових відносин наведена в таблиці. Перші згадки про податки з’являються в роботах мислителів Близького Сходу та Єгипетських манускриптах. Ранньоісторичний період близькосхідних держав характеризується догматичним сприйняттям навколишнього світу. Зокрема, юдеї керувалися догмою, що все на землі належить Богові, а це своєю чергою дало підстави юдейським правителям та жерцям (як божим намісникам на землі) накладати повинності за власним розсудом без жодних обмежень. Пізніше у П’ятикнижжі Мойсея було визначено, що Богу належить десятина. Це й стало фінансовою основою Християнської Церкви, хоча й не ліквідувало догматичного змісту фіску.

Давньогрецькі міста-держави, Стародавній Рим мали розвиненіші демократичні інституції, ніж Східні цивілізації, оскільки передбачали колегіальність управлінського процесу (рішення про запровадження чи скасування

податків приймалося Радою). Використання важелів фіску мало винятково прагматичний характер. Державна казна формувалася за рахунок казенних промислів, надходжень від орендної плати, праці рабів і повинностей іноземців, добровільних внесків і пожертвувань. Кількість податків та обсяг їх надходжень визначалися розміром державних витрат, насамперед пов'язаних з веденням військових дій. Закономірно, що у військовий період фіскальний тягар істотно посилювався. Ксенофонт навіть стосовно цього стверджував, що за надзвичайних ситуацій держава може користуватися усім майном своїх громадян. На думку Арістотеля, кожен громадянин має брати участь у формуванні доходів держави, оскільки остання відіграє значну роль у створенні умов для його благополуччя. При цьому мислитель мав на увазі, найімовірніше, ті самі оборонні функції держави, а під формою участі у формуванні доходів розумів добровільні пожертвування громадян на користь держави, оскільки вважалося, що вільні громадяни не можуть сплачувати податки. Особисті податки взагалі розглядалися ними як печать рабства, а майнові визнавалися досить умовно. Натомість добровільні пожертвування громадяни вносили охоче [4, с. 44; 16, с. 7–8;].

Періодизація розвитку податкових фінансів

Період	Етап	Характеристика фіскальних відносин
Стародавні часи – XV ст.		Перші згадки про податки з'являються в релігійних догматах або ж виникають з нагальних потреб. Вилучення податків до державної казни не має належного науково-теоретичного обґрунтування, здійснюється безсистемно, у багатьох випадках волонтаристськими методами. Тогочасні мислителі у своїх працях фіксують властиві фінансовому господарству перерозподільчі фіскальні механізми.
XVI ст. – сьогодення	XVI–XVIII ст.	Розвиток політичної економії, у складі якої досліджується низка фінансових і фіскальних проблем. Погляди щодо ролі податків у суспільному відтворенні суттєво відрізняються від повного заперечення до абсолютного сприйняття як головного джерела формування державних доходів. Наукові дослідження мають прикладний характер, стосуються вирішення окремих проблем на конкретному етапі.
	XIX ст. – до сьогодення	Фінансова наука набуває статусу самостійної, виокремившись з політичної економії. Фундаментальні наукові дослідження розвиваються прискореними темпами порівняно з потребами фіскальної практики. У XX ст. розробки з проблем фіскального регулювання економіки істотно випередили практику оподаткування та використовуються при формуванні податкового законодавства і здійсненні податкових реформ держав. Проблематика наукових досліджень набуває чітко окреслених рис і формує цілісну наукову концепцію податкових фінансів в економіці добробуту.

Джерело: складено за даними [4, с.53].

Отже, слід констатувати, що податкова форма одержавлення частини суспільного багатства в античному світі конституювалася в тих рамках, які визначалися громадськими інтересами на основі колегіальних рішень вільного населення країни.

Колегіальний прагматизм мав також домінуюче значення при формуванні фінансової системи Стародавнього Риму. Усе правління фінансами концентрувалося спочатку в сенаті, а потім – у руках цезарів. Римські філософи та історики у своїх працях висвітлювали притаманні державі методи та механізми акумуляції державних доходів. Недостатнє теоретико-методологічне обґрунтування фіскально-економічної концепції суспільного регулювання не стало, однак, перепорою на шляху зародження цивілізовано оформленого поголовного та майнового оподаткування, об'єднаного в “трибутумі” [4, с.44].

Епоха середньовіччя відзначається відносною пасивністю розвитку фінансової науки загалом та складових її галузей зокрема.

Відомий мислитель XIII ст. Фома Аквінський надавав податкам другорядної ролі. Він дійшов висновку, що податкові надходження – лише засіб покриття надзвичайних витрат, “дозволена форма пограбування”, а головним джерелом державних доходів мають бути домени [3, с.111].

Певна активізація наукового інтересу до проблем оподаткування відбулася в епоху первісного нагромадження капіталу завдяки меркантилістам. Перші праці з'явилися в Італії, а їх авторами були Д. Карафа, Н. Маккіавеллі, Ф. Гвічардіні, Дж. Ботеро. Зазначені автори по суті продовжили розвивати вчення Ф.Аквінського, обґрунтовуючи пріоритет домен як джерел формування доходів держави порівняно з “надзвичайними” податковими надходженнями. Прогрес італійських меркантилістів у тому, що вони не засуджують легальне використання “надзвичайних” доходів. Вичерпну оцінку діяльності цих вчених, на наш погляд, дав І. Озеров у роботі “Основи фінансової науки”: “Маккіавеллі в XVI столітті рекомендує загальномайновий податок з кадастром, а Гвічардіні в одній роботі виступає прибічником прогресивного оподаткування; Ботеро вважає непрямі податки найпридатнішими для оподаткування доходів від промисловості та рухомості” [11, с.72].

Далі у своїх дослідженнях пішов відомий французький економіст XVI ст. Ж. Боден. У роботі “Фінанси – нерви держави” автор охарактеризував основні джерела доходів, такі, як мито, котре утримується із ввезених до країни товарів, та домени – державне майно, що приносить дохід, зокрема земля, ліси, право на володіння приватною власністю, капітал, який належить уряду. На думку Ж. Бодена, податки треба застосовувати лише в надзвичайних випадках, оскільки вони є небезпечним засобом народного невдоволення. Крім того, вперше була запропонована класифікація податків на доходно-майнові, тобто прямі, які безпосередньо утримуються у джерелах отримання доходу та податки на споживання, що встановлюються у вигляді надбавок до ціни товарів і послуг, а їх реальними носіями виступають споживачі таких товарів і послуг [3, с.111–112].

Лейтмотивом досліджень англійських філософів-економістів XVI–XVII ст. – Ф. Бекона, У. Петті, Т. Мена, Т. Гоббса, Д. Локка – виступила проблема оптимізації оподаткування. Зокрема, Т. Гоббс підкреслював виняткове право монархічної влади встановлювати податки з населення, називаючи їх ціною громадського спокою, однак, застерігав на необхідності зберігати помірність і рівномірність у розподілі податків, віддаючи перевагу непрямим податкам. Д. Локк вперше висловив припущення про доцільність розвитку прямого оподаткування. Отже, основна заслуга англійських вчених – постановка проблеми оптимізації податкової структури не в площині “реальні – особисті податки”, а через призму співвідношення між прямими та непрямими податками [12, с. 10].

У Німеччині в XVII–XVIII ст. була започаткована наукова течія “камералізм” (меркантилізм у сфері державного господарства). На думку В. Андрущенко, “камералістам по справедливості треба віддати честь і шану за започаткування проекту німецької соціальної держави, взірць якої привертає увагу державних діячів і наукової громадськості України” [1, с. 35]. Представники цієї наукової течії досліджували прикладні аспекти в галузі оподаткування. Так, К. Клок основну увагу зосереджував на розробці кадастрових оцінок. Водночас головною його заслугою є формування рекомендацій щодо оподаткування доходів за мінусом витрат [11, с. 73]. Такої ж думки дотримувався Л. фон Секендорф, який уперше висловив тезу про взаємозв’язок між рівнем розвитку національного господарства, рівнем доходів і спроможністю сплачувати податки. Ще один німецький економіст Ф. Шредер порекомендував правителям “лише стригти овець, а не здирати з них шкуру” [11, с. 73], тобто зосереджував увагу на граничності податкоспроможності й наголошував на неприпустимості захоплення лише фіскальною властивістю податків.

Школу камералістів у XVIII ст. продовжили Ф. Юсті та І. Зонненфельз. Перший, розглядаючи наявні на той час поголівні та майнові податки, дійшов висновків, що податки в багатьох державах уже не є надзвичайними доходами. Усвідомлюючи неминучість застосування оподаткування для акумуляції доходів держави, він запропонував утримувати податки з доходів підданих, не враховуючи майнові. Така думка ґрунтується на тому, що тогочасні податки з доходів мали зовнішні ознаки прибутковості промислу порівняно з іншими і, таким чином, вимагали меншого втручання збирача. Майнові ж податки потребують заявлення (декларування) майна, що провадилося тоді на основі заяви про майно під присягою. Це породжувало клятвopорушення та потребу перевірки реального майна збирачами.

І перше, і друге викликало обурення Ф. Юсті як за суто моральною неприйнятністю, так і з точки зору принципу невтручання держави в приватну сферу, який ревно обстоювався середньовічними та ренесансними мислителями [4, с. 46].

Другий, маючи досвід роботи міністром фінансів Австрії, розглядав податки як майбутнє джерело державних доходів. І. Зонненфельз піддав сумніву спроможність домен і регалій забезпечувати фінансові видатки держави. На

думку вченого, пріоритет потрібно надати податковим відносинам, попередньо створивши необхідні передумови для збільшення дохідності податків. Це вимагає відмови від системи відкупів та усунення наявних вилучень з оподаткування [11, с.73].

У другій половині XVIII століття науковий світогляд формувався під впливом ідей французької школи фізіократів. Останні вважали єдиним джерелом усіх чистих доходів землю; за переконаннями фізіократів промисловість і торгівля нічого нового не створюють і не додають. З огляду на це, Ф. Кене, А. Тюрго, О. Мірабо прийшли до висновку про необхідність переходу від множинності податків до єдиного поземельного. Погано організоване оподаткування, на думку Ф. Кене, є першопричиною скорочення виробництва. Природно, заслугою фізіократів є спроби обґрунтувати зв'язок між оподаткуванням та обсягами й ефективністю суспільного виробництва, дослідити критерії справедливого оподаткування та механізми перекидання фіскального тягаря, визначити частку участі кожного громадянина у видатках держави тощо [8, с.70].

Водночас відмінною від наукової концепції оподаткування фізіократів була позиція французького філософа Ш.Л. Монтеск'є та англійського Д. Юма. Віддаючи перевагу непрямим податкам, Д. Юм тим самим висловлював консервативну відданість середньовічній Англії акцизним формам оподаткування. Ш.Л. Монтеск'є наголошував на надійності та простоті опосередкованих податків, порядок справляння яких є малопомітним процесом як для платників, так і носіїв податкової суті. Слід зазначити, що вказані автори в основу своїх досліджень поклали головним чином юридичні аспекти податкового процесу, розглядали поверхневі механізми податкової форми одержавлення створеної вартості, не звертаючи належної уваги на глибинні об'єктивні передумови та соціально-економічні наслідки оподаткування [8, с.72].

Таким чином, протягом XV–XVIII ст. податкова теорія пройшла певну еволюцію від повного заперечення податків як джерел державних доходів до абсолютного їх сприйняття у такій якості. Крім того, цей етап не відрізняється системністю наукових досліджень, а характеризується прикладним характером, що пов'язано зі зміною форм і методів податкових відносин за певних соціально-економічних умов.

Вагомим кроком у дослідженні податкових фінансів стало зародження класичної політичної економії, завдяки якій було започатковане вивчення основних принципів побудови податків і податкової системи. Основоположником цієї науки можна вважати англійського економіста А. Сміта, який у роботі “Дослідження про природу та причини багатства народів” визначив вихідні засади формування податкової політики в ринковому середовищі:

“...по-перше, всі громадяни повинні брати участь в утриманні уряду пропорційно своїм доходам, які вони одержують під захистом та опікою держави. Тобто треба дотримуватися рівності оподаткування;

по-друге, податки повинні бути чітко визначені, а не довільні. Це означає встановлення строків сплати, способів платежу, сум податків, зрозумілих для платника та всіх інших осіб;

по-третє, податки повинні утримуватися тоді та в такий спосіб, щоб це було вчасно та зручно для платника. Ця необхідна умова оподаткування передбачає зручність справляння;

по-четверте, кожен податок має бути розроблений так, щоб якомога менше вилучати грошей у платників понад той дохід, який він приносить у скарбницю, тобто забезпечити дешевизну справляння податків. Великі витрати на утримання податку роблять сам податок недоцільним” [15, с.588–589].

Заслужовують на увагу висновки А. Сміта і щодо поєднання різних джерел державних доходів – землі, праці капіталу, а також обґрунтування тези, що податок є справедливою ціною за сплату послуг державі, в основі якої лежить теорія про непродуктивність державних послуг. Водночас рівень оподаткування має бути оптимальним, не створювати передумов для відтоку капіталу з країни: “Податок, що призводить до відпливу капіталу з будь-якої країни, веде, таким чином, до зниження всіх джерел доходів власника й суспільства. Внаслідок перенесення капіталу в іншу країну неминуче зменшуються більшою чи меншою мірою не лише прибуток із нього, а й земельна рента і заробітна плата” [15, с.605].

На наш погляд, вчення А. Сміта відрізняється комплексним підходом. Сформульовані ним принципи та умови оподаткування спрямовані не лише на впорядкування й раціоналізацію системи оподаткування відповідно до нових умов господарського механізму, а й на формування певної економічної інфраструктури, яка б сприяла розвитку промисловості й торгівлі.

Послідовник А. Сміта, його співвітчизник Д. Рікардо у роботах “Засади політичної економії та оподаткування” та “Трактат про податки і збори” висвітлив власну концепцію податкових фінансів. Як і його попередник, Д. Рікардо стверджував про негативний вплив носіїв фіску на розширене відтворення. На його думку, капітал слід максимально звільнити від оподаткування, оскільки податкове навантаження скорочує прибутки капіталістів, призводить до загального зростання рівня цін, що своєю чергою зумовлює негативні тенденції в розвитку економіки держави. Як член англійського парламенту, Д. Рікардо практично займався розробкою засад здійснення державної податкової політики. Він категорично стверджував, що всі податки – зло, і вони мають лише негативну дію на всі сторони суспільного життя, оскільки зростання податків неминуче призведе до падіння обсягів виробництва. В цьому контексті головним завданням державної фінансової політики стає стимулювання накопичення й розширення виробництва [13, с.82].

Вчення класиків англійської політичної економії знайшло своє відображення в працях французьких вчених першої половини ХІХ ст. – Ж.Б. Сея та Ф. Бастіа. В основу своєї теорії вони заклали базовий постулат про невтручання держави в економіку. Ж.Б. Сей, зокрема, прийшов до висновку про необхідність скорочення переліку загальнодержавних функцій і завдань, і, як наслідок, адекватного зменшення кількості податків і зборів, необхідних на виконання урядових повноважень [11, с.74].

Далі у своїх дослідженнях пішов швейцарський економіст Ж. Сісмонді. Він вбачав у податках вагомий важіль соціально-економічного регулювання. Правомірність ідей щодо скорочення непрямих податків, встановлення розміру неоподаткованого мінімуму, запровадження прогресивного оподаткування доходів з метою поліпшення життєвого рівня малозабезпечених верств населення, була підтверджена подальшим розвитком світової фіскальної теорії [14, с.149].

Представники історичної школи (соціально-політичного напрямку в політекономії), німецькі вчені Л. Штейн та А. Шеффле заперечили соціалістичні засади оподаткування за Ж. Сісмонді. Грунтуючись на історичних дослідженнях, згідно з якими податкова система залежить від домінуючих економічних відносин, вони зробили наступні узагальнення:

Фінансові явища є закономірними. Станом та потребами розвитку економіки визначаються склад і функціональне призначення фінансових інституцій держави. Разом з тим істотний вплив на окреслені форми справляють станові (класові) відносини [11, с.74].

При розробці державної податкової політики необхідно враховувати вимоги та інтереси робітничої демократії шляхом компромісів і поступок [12, с.12].

У середині XIX ст. помітного впливу на розвиток економічної думки набула філософська концепція марксизму. Слід підкреслити, що такий вплив мав стихійний характер з яскраво вираженими ознаками досягнення певної політичної мети. Адже ні К. Маркс, ні Ф. Енгельс не мали належних розробок у галузі фінансової науки. На наш погляд, об'єктивну оцінку ідей марксизму у сфері фінансів дав А.І. Буковецький, який, зокрема, зазначив: "... у цих авторів є лише дрібні та випадкові згадки з фінансових питань, розкидані в їхніх роботах, які важко піддаються об'єднанню" [12, с.14]. Підтвердженням даного висновку є твердження К. Маркса, що прогресія в оподаткуванні має забезпечити таке зростання ставок, при якому великий капітал має загинути [10, с.267].

Слід підкреслити й певне позитивне значення марксизму. Так, відверто заполітизована й неналежно обґрунтована теорія спонукала інших авторів задуматися над цивілізованими формами перерозподілу фінансових ресурсів на користь малозабезпечених верств населення з метою забезпечення соціальної гармонії в суспільстві.

Наприкінці XIX і на початку XX ст. з'явилася низка нових напрямів дослідження податків, зокрема маржиналізм, або суб'єктивно-психологічна школа. Представники цієї наукової течії – У. Джевонс, Л. Вальрас, К. Менгер, Е. Сакс розглядали проблему вартості з позицій граничної корисності товару. Маржиналісти вважали, що основою поведінки людини в господарському житті, або на ринку товарів і послуг, є її суб'єктивно-психологічні оцінки, зокрема прагнення задоволення. Вартість товару визначається залежно від суб'єктивної корисності, що пов'язана зі споживанням кожного окремого товару, тобто суб'єктивно-психологічними умовами, які створюють вагомий вплив на формування попиту й пропозиції [2, с.161–165]. Ці методологічні й теоретичні

постулати у подальшому запозичуються фінансовою наукою для дослідження питань оподаткування.

У своїх висновках маржиналісти обґрунтовували необхідність прогресивного оподаткування. Свої докази представники цієї школи побудували на суто психологічних засадах сприйняття додаткових благ. Як і у випадку зі споживанням додаткових благ (при якому гранична корисність є спадною), вони доводять, що приріст доходу теж характеризується тенденцією граничної корисності кожної його додаткової одиниці до спадання. На їхню думку, це виправдовує прогресивне оподаткування на тій підставі, що з точки зору суб'єктивного психологічного сприйняття підвищене оподаткування кожної додаткової одиниці високих доходів справляє у платника враження не дуже значного тягара [4, с.50].

Останній представник класичної суб'єктивно-психологічної школи Дж. Кларк переніс принцип граничної корисності у сферу виробництва й розподілу суспільного продукту. Він розробив економічну доктрину, згідно з якою розподіл національного доходу між факторами виробництва відповідає “принципу справедливості”; кожний суб'єкт виробничих відносин отримує те, що він створив. “Кожному агенту – певна частка в продукті й кожному – відповідна винагорода – ось природний закон розподілу”, – підсумував Дж. Кларк [17, с.40].

Одним із перших дослідників питань оподаткування на засадах маржиналізму був А. Коен Стюарт. Він критично підійшов до маржиналістського постулату, згідно з яким гранична корисність доходу певної особи знижується в міру зростання і, як наслідок, з принципу скорочення корисності доходу можна вивести принцип прогресивності в оподаткуванні. На думку А. Коена Стюарта, “закон, який має обґрунтувати прогресію, загальний закон зниження значення величини доходу, нічого нам не говорить про рівень цього зниження. Прогресія не впливає із загального закону убуваючої корисності” [17, с.60]. З огляду на це, автор розвиває ідею пропорційності “жертви” щодо загальної корисності діяльності учасників розподільчого процесу. Стосовно ж особистих доходів, на його думку, слід математично розрахувати калькуляцію податкових ставок. Коен Стюарт вводить в усі гадані декларації з особистого подоходного податку неоподатковуваний мінімум і створює в межах маржиналістської теорії школу прогресивного оподаткування.

Над розробкою головних положень для обґрунтування прогресивності оподаткування на основі принципу платоспроможності працювали такі відомі економісти, як Дж.С. Мілль, А. Маршалл, А. Пігу.

В основі принципу податкоспроможності лежить ідея про справедливий розподіл податкового навантаження на платників податків. Принцип податкоспроможності вперше був визначений Дж.С. Міллем у 1848 році під час розробки “теорії жертвування”. Він зазначив, що кожен громадянин з більшими доходами повинен сплатити більшу частину доходу, ніж громадянин з меншими, і тоді загалом буде більше користі для суспільства, аніж тоді, коли на всіх

пошириться зростання податкового тягаря. Кожний індивід повинен нести тягар жертви податків, співмірний із величиною його доходів, повинна дотримуватись умова втрати однакової корисності [3, с.114].

Розглядаючи принцип податкоспроможності, західні економісти виділяють рівні горизонтальної та вертикальної справедливості. Принцип вертикальної справедливості полягає в тому, що платники з більшою платоспроможністю повинні платити більше, ніж платники з меншою. Принцип горизонтальної справедливості передбачає сплату пропорційно рівних податків на пропорційно рівні доходи. Зазначений принцип є визначальним при встановленні прав платників і недопущенні виявів податкової дискримінації.

Отже, з кінця XIX ст. й дотепер теоретичні розробки в галузі оподаткування підпорядковано розв'язанню двох найважливіших проблем:

- 1) регулюючої ролі податків, тобто використання їх в системі економічних відносин як фінансових важелів;
- 2) прогресії в оподаткуванні та обґрунтуванні її теоретично достатнього рівня.

Розглядаючи проблему оптимальності рівня оподаткування та його впливу на соціально-економічну сферу, шведський економіст К. Віксель уперше науково обґрунтував роль податків у підвищенні суспільного добробуту. Його заслуга полягає у системному дослідженні розміру податків від обсягу суспільних благ, що вимірюються величиною бюджетних видатків. У результаті проведених досліджень вчений заклав основи справедливого оподаткування відповідно до принципу еквівалентності між сумою сплачених податків та отриманими суспільними благами й послугами. “Я застосовую сучасну концепцію граничної корисності та суб'єктивної вартості до суспільних послуг і податків індивідуальних осіб на ці послуги [18, с.72]”, – підкреслював К. Віксель.

Податкова теорія К. Вікселя базується на принципах податкового управління, насамперед на процедурі парламентського затвердження податкових правовідносин, чого раніше не робив жодний дослідник. За К. Вікселем, розподіл податкового тягаря має політичний характер, законодавчі органи повинні максимально враховувати інтереси платників податків, і передусім інтереси меншості. На його думку, “машина схвалення податкових рішень” перебуває в руках власників, тому всі податкові питання звичайно вирішують проти волі великих груп населення. Саме ця обставина призводить до перекладання основного тягаря податків на широкі верстви населення, що своєю чергою вимагає парламентської реформи, тобто переноситься в політичну площину.

Запропонувавши розширити коло соціальних послуг населенню, К. Віксель водночас наполягає на раціональному розподілі фіскального тягаря між окремими платниками, дотриманні еквівалентності між сумою сплачених податків та отриманими від держави послугами й благами. Податки, за його твердженням, не повинні порушувати добробут окремих соціальних груп; якщо за рахунок державних послуг добробут окремих верств населення не підвищу-

ється, то вони мають бути звільнені від податків. Загалом теоретичні висновки К. Вікселя справили істотний вплив на розвиток податкових фінансів і лягли в основу формування сучасної бюджетно-податкової моделі Швеції та інших скандинавських країн з високим (понад 50%) рівнем централізації ВВП у державному бюджеті.

Вчення К. Вікселя продовжив його співвітчизник Е. Ліндаль. Останній розглядає податки як своєрідну плату за державні суспільні послуги; як і його попередник, основну увагу акцентує на проблемах справедливості та рівноваги оподаткування. Водночас досягнення рівноваги Е. Ліндаль ставить у пряму залежність від розподілу політичних сил у державі. Утопічність цієї ідеї підтвердив весь подальший розвиток податкових теорій Заходу.

Світова економічна криза 1929–1933 рр. засвідчила істотні недоліки в побудові економічної системи, віддзеркалила неспроможність останньої саморегулюватися і на цій основі досягати рівноваги в системі господарювання. Неокласична доктрина з її маржиналістськими ідеями виявилася неспроможною, і на зміну їй прийшло кейнсіанство. З одного боку, кейнсіанство є прямим запереченням неокласицизму, а з іншого, – воно увібрало в себе низку його важливих принципів. Так, маржиналізм з його суб'єктивно-психологічними постулатами знайшов у теорії Дж. Кейнса своє втілення й подальший розвиток.

Економічна доктрина Дж. Кейнса запропонувала шляхи поліпшення функціонування господарського механізму та пом'якшення суперечностей ринкової економіки. Всі попередні теорії виходили з того, що ринкове господарство має достатньо внутрішніх сил саморозвитку, внутрішні саморегулятори для залагодження економічних проблем. Однак, як засвідчив досвід, теорія “автоматичного саморегулятора” безповоротно зазнала краху. Виправити становище, підвищити ефективність господарювання стало можливим лише за допомогою державного втручання в економіку.

Дж. Кейнс розробив принципово нову теорію податків, спрямовану на державне регулювання економіки за умов ринкових відносин. Це регулювання здійснюється за допомогою різних економічних інструментів, у тому числі й податків, які Кейнс розглядає як “вбудовані механізми гнучкості”, що амортизують кризові явища й рівномірно розподіляють податковий тягар залежно від доходів [9, с.156].

Кейнсіанська теорія виступає за прогресивне оподаткування, але ґрунтує останнє не з позиції соціальної справедливості, а базуючись на концепції “граничних заощаджень”. Кейнс сформулював “основний психологічний закон, в існуванні якого ми можемо бути цілком впевнені не лише з апіорних міркувань..., а й із досвіду..., полягає він у тому, що люди схильні, як правило, збільшувати своє споживання зі зростанням доходу, але тією самою мірою, якою зростає дохід” [9, с.157]. Тому він вважав, що держава повинна вилучати за допомогою податків частину заощаджень і фінансувати за їхній рахунок державні витрати й інвестиції. “За “навмисного” використання податкової політики як інструменту справедливішого розподілу доходу вона...

здійснюватиме найбільший вплив на зростання схильності до споживання” [9, с.155]. Загалом, на думку Кейнса, це приведе до економічного зростання.

“Вбудовані механізми гнучкості” є функцією бюджетів так само, як і прогресивного податку. В даному випадку, вважає Кейнс, високі податки відіграють позитивну роль. Зниження податків і супроводжуюче його зниження дохідної частини бюджету може посилити економічну нестійкість. Дослідження податків у ракурсі руху агрегатних показників вимагає передусім з’ясування оптимального рівня оподаткування та їхнього впливу на збалансованість у приватному секторі.

З іншого боку, обсяг бюджетних надходжень визначається не лише рівнем податкових ставок, а й залежить від коливань розміру номінальних доходів. Це положення торкається насамперед податків доходно-прибуткової групи, що утримуються за прогресивними ставками. В умовах інфляції бюджетні надходження зростають швидшими темпами, ніж доходи громадян, що сприяє стабільності бюджету.

Отже, ідеї Дж. Кейнса дали початок новим методам теоретичного дослідження, що вписувались у концепцію “ефективного попиту”. Це дозволило вмонтувати рух податків у рух макроекономічних показників.

Кейнсіанські рецепти зайшли своє відображення в інституціоналізмі – течії економічної теорії ХХ ст., представниками якої були П. Самюелсон, В. Нордгауз, Дж. Гелбрейт, Т. Балог. Указані економісти приділяли істотну увагу дослідженням можливостей фіскального регулювання економіки з використанням мультиплікативних ефектів податків та державних видатків [5, с.388–396].

У другій половині ХХ ст. окремі наукові дослідження в оподаткуванні дістали назву неоконсерватизму. Найвідомішим представником цього напрямку вважається М. Фрідман, який виступив за обмеження державного втручання в економіку лише грошовою системою. За його розрахунками, грошова маса має зростати щорічно на 4% (даний показник обчислений лише для економіки США), які включають: 3% – приріст ВВП, 1% – довготривале сповільнення швидкості обороту грошової одиниці. Така політика, на думку М. Фрідмана, повинна стимулювати підприємницьку й ділову активність. Цим своїм висновком автор опосередковано виступив за скорочення податкового тягаря, чітку ув’язку між сумою сплачених податків та обсягом бюджетних асигнувань.

В середині 70-х років ХХ ст. розвиток виробничих відносин у країнах з ринковою економікою виявив суперечності кейнсіанських та інституціоналістських методів дослідження теорії податків і форм державного втручання. Передусім кейнсіанці, розглядаючи регулюючі властивості податків та, на вимогу часу, обстоюючи прогресію в оподаткуванні, а інколи й підвищення податків, не дали відповіді на питання про ступінь прогресії та максимальний верхній рівень ставок. За логікою над окресленою проблемою повинні були працювати економісти, що в основі своїх поглядів мали індивідуалістські переконання, тобто представники неокласичної теорії: американські економісти

М. Уейденбаум, А. Бернс, Г. Стайн, У. Фелнер, Г. Уоліч, А. Лаффер; англійські К. Джозеф, Дж. Хау, А. Селдон. Вони обґрунтовують думку про негативний вплив держави на розвиток економіки і вважають прогресивне оподаткування перешкодою для збільшення заощаджень. Обмеження заощаджень призводить до скорочення потенційно можливих інвестицій. Останнє ж заважає стійкому економічному зростанню [6, с.7–8]. Таке підґрунтя породжує прагнення неокласиків визначити граничну податкову ставку, перевищення якої означатиме як різко негативний економічний вплив, так і невдачу в соціальній політиці держави.

Крім того, теорію податків вони розглядають з позицій скорочення “державного тягаря” – податки повинні сплачувати ті особи, які одержують від держави суспільні товари й послуги. Трансферти з бюджету населенню мають бути формою повернення податків. Податки, які сплачують підприємці, призводять до зростання витрат виробництва, інфляції, зниження продуктивності праці. Тому, на думку неоконсерваторів, треба звільнити приватну активність та ініціативу від державного податкового тягаря.

Найбільшу популярність у науковій літературі неокласиків отримала податкова концепція А. Лаффера. Останній обґрунтував і графічно дослідив залежність між прогресивністю оподаткування, доходами бюджету, рівнем податкової бази у загальнодержавних масштабах. Водночас проведені групою Лаффера математичні розрахунки мали досить наближений характер. Причиною, на наш погляд, є принципова неможливість математизації процесів прийняття рішень в оподаткуванні. Адже податки дуже залежать від індивідуальних психологічних особливостей сприйняття кожного платника, які не можна ні усереднити, ні кількісно виміряти.

І все-таки неокласики найближче підійшли до істини, характеризуючи реальні наслідки оподаткування як такого. Саме їхні рекомендації було використано при проведенні низки податкових реформ у західних країнах наприкінці ХХ ст., зокрема в США.

Розвиток податкових теорій західної фінансової науки свідчить про тісне взаємопроникнення та взаємодоповнення неокласичних та кейнсіанських ідей. Наука про податки сьогодні має досить значне теоретичне й методологічне підґрунтя, її принципи одержали глибоку і всебічну аргументацію, витримали перевірку часом, міцно вписалися до загальних положень фінансової науки. Найфундаментальніші з них стверджують: справедливість оподаткування означає, що розмір податку визначається розміром доходу, а ставка податку однакова для фірм та домогосподарств з однаковими доходами; ефективність податкових систем у державі визначається наявністю в ній інструментів, що стимулюють економічне зростання і підприємницьку активність; простота податкової системи знаходить своє відображення в доступності розуміння техніки розрахунку податків і ведення форм звітності.

Вдалими, на наш погляд, є спроби українських економістів сучасності синтезувати кейнсіанські та неокласичні теорії оподаткування. Вагомий вне-

сок у розробку концептуальних засад функціонування пострадянської податкової системи зроблено В. Андрущенко, О. Василюком, В. Вишневським, В. Загорським, Ю. Івановим, І. Луніною, О. Кириленко, А. Крисоватим, В. Опаріним, К. Павлюк, Л. Тарангул, В. Суторміною, В. Федосовим, С. Юрієм тощо. Вказані автори розглядають податки як обов'язкові платежі юридичних і фізичних осіб, які запроваджуються для утримання державних структур і фінансового забезпечення виконання ними функцій і завдань держави. Водночас не всі обов'язкові платежі, які надходять до централізованих грошових фондів держави, слід вважати податками. Крім податків, в українській фіскальній практиці застосовуються поняття “плата”, “платіж”, “збір”, “внесок”. Характерними ознаками податків, які дозволяють відрізнити їх від інших платежів обов'язкового характеру, є безеквівалентність обміну та нецільовий характер їх бюджетного використання. Крім того, грошові податкові потоки, мають односторонній рух вартості від платників до держави.

Розуміння податку як обов'язкового платежу домогосподарств і фірм до бюджетів різних рівнів управління прийнятне лише для практичних цілей. Будь-який податок, крім фіскальної та регулюючої дії, має ще й побічні, зовнішні для фіску соціальні наслідки. Тому податки доцільно розглядати не просто як економічну, а як суспільно-соціальну категорію. Суспільна ціна податків вимірюється втратою частки особистого добробуту конкретними платниками з переміщенням цієї частки через бюджет до всього населення держави. Еволюція фінансових знань про суспільний характер податків нерозривно пов'язана з теоретичною концепцією державних благ. Державні – це такі види благ, джерелом забезпечення яких є кошти державної влади. Ті блага, що є суспільними, не виробляються приватною економікою, а забезпечуються лише державою. Причому, якщо держава – орган з виробництва незмінних суспільних благ, то ці блага реалізуються за споживчими цінами, рівень яких запроваджується за суспільною згодою. Ціною суспільних благ є податки, і оплата державних благ – єдине можливе використання податкових надходжень. Завдяки цьому між державою-виробником суспільних благ і суспільством досягається еквівалентна мінова угода “блага-податки” [7, с.41].

Сучасна теорія оподаткування розвивається в межах економіки суспільного вибору. Видатний її представник Дж. Б'юкенен у своїй роботі “Державні фінанси в умовах демократії” розглядає податки як прямі витрати громадян за надані урядом послуги, тому метод їхнього утримання може суттєво вплинути на ставлення громадян до розширення чи скорочення обсягу наданих послуг [3, с.117].

Висновки Дж. Б'юкенена не можна вважати надбанням будь-якої з податкових теорій, які досліджують поведінку платника у сфері його приватної діяльності. Автор пішов далі, він вивчив поведінку суб'єктів оподаткування у суспільно-соціальній сфері.

Особливої актуальності в контексті цього набувають наукові дослідження лауреатів Нобелівської премії 1996 року – професорів У. Вікрі (США) та Дж. Мерлі (Велика Британія). Перший поділяє суспільство на людей актив-

них, працьовитих і схильних до неробства. Останні втрачають свої потенційно можливі доходи і тим самим залишають державу без фіскальних надходжень. На цій підставі він доходить висновку, що найбільший податковий тягар лягає на талановитих і працьовитих людей. Тож задля сприяння прогресу доходи талановитих людей зовсім не повинні оподатковуватися. Другий доводить: щоб уникнути дестимулювання економічної активності, податки мають бути пропорційними і рівень ставки не перевищувати 20 відсотків. Обидва автори сходяться на думці, що високі податки у будь-якому разі призводять до неповного використання продуктивних можливостей платників. У кінцевому підсумку матимемо звуження потенційно можливої бази оподаткування та скорочення доходів бюджету [2, с.165].

Отже, підсумовуючи багатовіковий досвід дослідження місця й ролі податків у суспільстві представниками різних наукових шкіл, можна зробити узагальнення: податки розглядаються як обов'язкові платежі, що використовуються для фінансування суспільних благ і послуг; є дієвим засобом фінансової політики держави для впливу на розташування ресурсів, перерозподіл багатства, суспільний вибір громадян у демократичному суспільстві.

В умовах економіки добробуту податки є безальтернативним за вагомістю джерелом формування доходів бюджету держави та багатофункціональним інструментом перерозподілу ВВП з метою соціального забезпечення громадян і досягнення стійкого економічного зростання. Встановлюються на законодавчому рівні, тому є демократичними за способом установаження та обов'язковими за процедурою сплати; загальний рівень податкового навантаження визначається суспільним вибором моделі фінансових відносин.

1. Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В. Л. Андрущенко // *Фінанси України*. – 2003. – № 6. – С. 35–44.
2. Андрущенко В. Л. *Фінансова думка Заходу в ХХ столітті (теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів)* / В.Л. Андрущенко. – Львів: Каменяр, 2000. – 303 с.
3. Демиденко Л. М. *Розвиток теорії оподаткування вченими заходу* / Л. М. Демиденко // *Фінанси України*. – 2004. – № 5. – С. 111–117.
4. Мельник В. М. *Гене́за теорій податків* / В.М. Мельник // *Фінанси України*. – 2004. – № 8. – С. 42–53.
5. Самуельсон Пол А. *Макроекономіка* [пер. з англ.]. / Пол А. Самуельсон, Вільям Д. Нордгауз. – К.: Основи, 1995. – 544 с.
6. Шабліста Л. М. *Податки як засіб структурної перебудови економіки* / Л. М. Шабліста. – К.: ІЕ НАН України, 2000. – С. 7–8; 15–19.
7. Юрій С.І. *Бюджетна система України: навч. посіб.* / С.І. Юрій, Й.М. Бескид. – К.: НІОС, 2000. – 400 с.
8. Ингрэн Дж. *История политической экономии*: [пер. с англ.] / Дж. Ингрэн. – М. – 1891. – С. 65–73.
9. Кейнс Дж. М. *Общая теория занятости процента и денег* / Дж. М. Кейнс. – М.: Эксмо, 2007. – 960 с.
10. Маркс К. *Сочинения* / К. Маркс, Ф. Энгельс – 2-е изд.; Т. 7. – 267 с.
11. Озеров И.Х. *Основы финансовой науки: Бюджет. Формы взимания. Местные финансы. Государственный кредит* / И.Х. Озеров. – М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2008. – 622 с.
12. Пушкарева В. М. *История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособие* / В. М. Пушкарева. – М.: ИНФРА-М, 1996. – С. 8–45.
13. Рикардо Д. *Сочинения* : в 7-ми т: [пер. с англ.] / Давид Рикардо. – М.: Госполитиздат, 1955. Т. 1: *Начала политической экономии и налогового обложения*, 1955. – 360 с.
14. Симонди Ж. *Новые начала политической экономии* / Ж. Сисмонди; пер. Б. О. Эфруси. – М., 1897. – С. 145–150.
15. Смит А. *Исследование о природе и причинах богатства народов*: [пер. с англ.] / А. Смит; предисл. В.С. Афанасьева. – М.: Соцэкгиз, 1962. – 684 с.
16. Черник Д.Г. *Налоги в рыночной экономике* / Д.Г. Черник. – М.: Финансы ЮНИТИ, 1997. – 383 с.
17. Cohen Stuart A. J. *On Progressive Taxation* // *Classics in the Theory of Public Finance* / Ed. By R. A. Musgrave &

A. T. Peacock N. J.: St. martin's Press, 1967. – P. 60. 18. Wicksell K. A. New Principle of just Taxation // Classics in the Theory of Public Finance/ Ed. By R. A. Musgrave & A. T. Peacock N. J.: St. martin's Press, 1967. – P. 72.

ПРЕДПОСЫЛКИ ВОЗНИКНОВЕНИЯ И ТЕНДЕНЦИИ СТАНОВЛЕНИЯ НАЛОГОВОГО МЕХАНИЗМА РЫНОЧНОЙ ЭКОНОМИКИ

В исторической ретроспективе освещаются основные этапы становления и развития налоговых финансов. Определяются место и роль налоговой формы огосударствления ВВП в системе финансовых рычагов и инструментов регулирования социально-экономического развития общества. Определяются закономерности и тенденции осуществления государственной налоговой политики в условиях развития экономики общественного выбора.

BACKGROUND OF AND TENDENCIES OF THE TAX MECHANISM MARKET ECONOMY

The main stages of formation and development of tax finance in historical retrospective review are clarified. The place and the role of tax form of nationalization GDP in the system of financial instruments of regulation of social-economic development of the society are described. Regularities and tendencies of realization of state tax policy in the conditions of the development of economy of public choice are determined.

Стаття надійшла 17.01.2013

УДК 613/614:008.8

М. В. Осипенко

*Академія фінансового управління
Міністерства фінансів України (м. Київ)*

ПЕРСПЕКТИВИ ВИКОРИСТАННЯ МЕХАНІЗМІВ ДЕРЖАВНО- ПРИВАТНОГО ПАРТНЕРСТВА В ОХОРОНІ ЗДОРОВ'Я

Окреслюється здоров'я як економічна категорія й одна з визначальних складових людського капіталу, а також державно-приватного партнерства як механізму розвитку сфери охорони здоров'я.

Охорона здоров'я, людський капітал, соціальна держава, державно-приватне партнерство

Сучасні тенденції розвитку економіки характеризуються особливою роллю людського капіталу як джерела розвитку суспільства, найважливішого чинника відтворення. У конкурентному середовищі ринкової економіки постійно зростає значимість активізації людських творчих здібностей, а також інтелектуальної діяльності.