

## ДОКТРИНАЛЬНИЙ АНАЛІЗ ФІСКАЛЬНОЇ ІЛЮЗІЇ

У статті розглянуто сутність фіскальної ілюзії шляхом вивчення праць зарубіжних вчених в історичній ретроспективі. Проаналізовано класичну теорію споживчого (суспільного) вибору в разі двох благ – громадського (G) та приватного (Y). Наведено бачення світової наукової спільноти щодо можливого переліку показників виміру фіскальної ілюзії. У результаті представлено власне визначення фіскальної ілюзії та встановлено значення даної концепції у формуванні податкової системи країни.

Ключові слова: податкова система, фіскальна ілюзія, теорія споживчого (суспільного) вибору, державні витрати.

**Лекарь С. И. Доктринальный анализ фискальной иллюзии.**

В статье рассмотрена сущность фискальной иллюзии путем изучения трудов зарубежных ученых в исторической ретроспективе. Проанализирована классическая теория потребительского (общественного) выбора в случае двух благ – общественного (G) и частного (Y). Приведено видение мирового научного сообщества относительно возможного перечня показателей измерения фискальной иллюзии. В результате представлено собственное определение фискальной иллюзии и установлено значение данной концепции в формировании налоговой системы страны.

Ключевые слова: налоговая система, фискальная иллюзия, теория потребительского (общественного) выбора, государственные расходы.

**Lekar S. I. The doctrinal overview of fiscal illusion.**

The article is considered the essence of fiscal illusion by studying the works of foreign scientists in historical perspective. Analyzed the classical public choice theory in the case of two goods – public (G) and private (Y). Presented the vision of the world scientific community about the possible list of key performance indicators of the fiscal illusion. As a result presented own definition of fiscal illusion and identified the meaning of this concept in the tax system.

Keywords: tax system, fiscal illusion, public (consumer) choice theory, government expenditures.

Забезпечення діяльності будь-якої країни, удосконалення її економіко-соціального становища потребує значних фінансових ресурсів. Так, потрібно зауважити, що державні видатки в Україні щороку мають тенденцію до зростання, при цьому з року в рік бюджет країни залишається дефіцитним. Так, розмір державних видатків у 2015 р. становив 576,91 млрд. грн., тоді як на 2016 р. планується на рівні 674,52 млрд. грн., що на 16,3 % більше ніж у попередньому [1]. Таке зростання породжує потребу у пошуку додаткових можливостей для їх фінансування, а так як лівова частина у доходах бюджету належить податкам, то реформування податкової системи завжди є актуальним та широко обговорюваним питанням. Зважаючи на це, багато економістів звертають посилену увагу на те, як населення відноситься до оподаткування.

Як правило, досить часто платники податків можуть неправильно оцінювати рівень оподаткування своїх доходів. Це, в першу чергу, пояснюється тим, що більшість населення сприймає рівень оподаткування тільки з точки зору сплати прямих податків, нехтуючи існуванням непрямих. Уряди багатьох країн такий поведінковий ефект давно вже використовують, так би мовити, «у своїх» цілях. Підтвердженням даної тези є те, що за останні роки у світі спостерігається тенденція до підвищення ставок непрямих податків – акцизів, ПДВ, імпортного мита тощо. Адже якщо платники податків не відчують на собі наслідків зростання видатків держави, то владі простіше фінансувати нові бюджетні програми. У такому випадку виникає такий феномен як «фіскальна ілюзія» (*fiscal illusion*).

Так як дане явище у вітчизняній науці має поверхневі дослідження, то його доктринальний аналіз лише актуалізується та стає затребуваним.

Питаннями вивчення значення фіскальної ілюзії та особливостями її впливу на політику урядів і поведінку платників податків займалися переважно зарубіжні науковці, а саме: А. Алесіна, Дж. Боргатто, Дж. Б'юкенен, Дж. Ліпфорд, А. Павіані, Р. Перотті, Дж. Стігліц, С. Твайт, Й. Шумпетер та ін. Серед вітчизняних вчених дану проблематику найбільш концептуально вивчав В. Л. Андрущенко, тоді як інші науковці даному феномену приділяли незначну увагу, хоча і одномоментно згадували у контексті своїх досліджень.

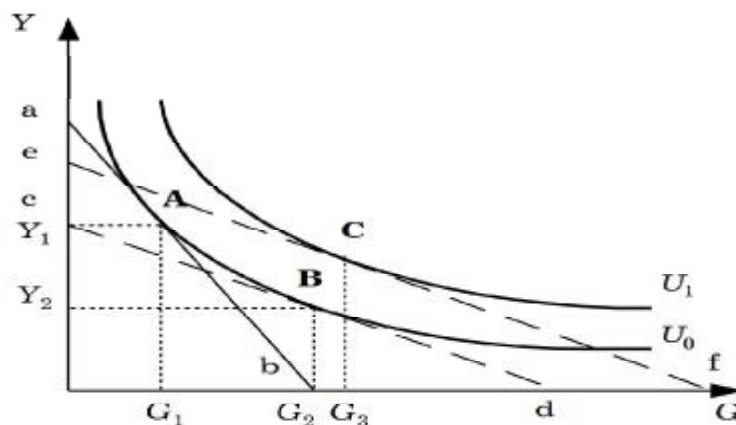
*Мета статті* полягає у розкритті сутності такого соціально-економічного явища як фіскальна ілюзія та його значення у податкових правовідносинах між державою та платниками податків.

Останніми роками з боку вчених та політиків з'являється посилений інтерес до практики управління в демократичних країнах. При цьому політику управління країною визначає одна з обраних політекономічних моделей фіскальної політики, зокрема [2]:

- моделі, засновані на «фіскальній ілюзії» з опортуністичними політиками і наївними (простими) виборцями (базується на теорії споживчого вибору);
- моделі боргу як стратегічної змінної;
- моделі розподільного конфлікту;
- моделі географічно розпорощених інтересів;
- моделі перерозподілу боргу між поколіннями;
- моделі, що підкреслюють ефекти бюджетних інститутів.

Таким чином кожна з моделей має індивідуальний вплив. Так, наприклад, розмір боргу може впливати на вибір вектора політики, а конфлікти між різними соціальними групами, політичними партіями, членами коаліцій можуть призводити до уповільнення прийняття управлінських рішень. Зауважимо, що, ці політекономічні моделі фіскальної політики дають додаткове пояснення існування фіскальної нерівноваги і надмірних державних витрат. На практиці виходом з такої ситуації є коригування схильності до бюджетного дефіциту і надмірних витрат за допомогою інституційних реформ, або, точніше, прийняття відповідних «фіскальних правил». Таке постійне зростання державних витрат має прямий зв'язок із використанням моделі, яка базується на застосуванні концепції фіскальної ілюзії.

З теоретичної точки зору, появу фіскальної ілюзії можна пояснити, проаналізувавши на *Рис. 1* класичну теорію споживчого (суспільного) вибору в разі двох благ – громадського ( $G$ ) та приватного ( $Y$ ).



*Рис. 1* Фіскальна ілюзія, що виникає при споживчому виборі двох благ [3, с. 394]

Так, фактичні ціни цих благ і фіксований дохід споживача задають бюджетне обмеження  $ab$  і відповідну йому точку рівноваги споживача – він досягає максимуму корисності  $U_0$  при наборі благ  $(G_1, Y_1)$ . Однак, якщо споживач не так оцінює благо  $G$ , і суб'єктивна ціна для нього нижче фактичної, то бюджетне обмеження змінюється – виникає чистий ефект заміщення, споживач досягає того ж рівня корисності  $U_0$ , збільшивши

споживання суспільного блага до обсягу  $G_2$  (перехід з точки А в точку В). Крім того, у споживача виникає відчуття, що в результаті отримання «безкоштовних» суспільних благ він став багатшим, і тоді уявне бюджетне обмеження зсувається паралельно вгору ( $ef \parallel cd$ ). Не важко побачити, що споживання суспільного блага в результаті ще більше збільшиться (перехід з точки В в точку С). Таким чином, «приховані» ціни суспільних благ стимулюють зростання попиту на них і відповідне зростання державних витрат [3].

Також очевидно, що вибір держави, який не можна не назвати «громадським» (так як в оригіналі теорія суспільного вибору звучить як «Теорія політичного вибору») буде здійснений на користь «фіскальної ілюзії», яка і дозволить йому відносно легко знаходити все нові і нові джерела фінансування своїх витрат, користуючись «раціональною необізнаністю» своїх громадян [4, с. 60].

Зважаючи на це, фіскальна ілюзія донині залишається серйозним фактором при конструюванні податкових систем [5, с. 103].

Потрібно сказати, що у широкому розумінні ілюзія тлумачиться як оманливе, хибне сприйняття дійсності: хибне уявлення про що-небудь [6, с. 491] Саме це і стало відправною точкою у формуванні економічного бачення сутності досліджуваного поняття. Так, основоположником концепції фіскальної ілюзії вважається італійський економіст А. Павіані (1903 р.), який стверджував, що правляча влада намагається створити так звану «фіскальну ілюзію» – недооцінку платниками податків їх реального податкового тягаря за допомогою різних податкових інструментів [7].

Подальшого розвитку дана концепція набула у працях лауреата Нобелівської премії Дж. Б'юкенена (1960 р.), який виділив три основні причини появи фіскальної ілюзії, а саме [8, с. 37]:

- використання державної власності з метою отримання доходу, тим самим запобігаючи індивідуалізації чистих витрат;

- надання переваг непрямому оподаткуванню, що ускладнює можливу оцінку платниками податків-споживачами закритої частини витрат на споживання;

- влада може збільшити доходи за рахунок інфляції.

Американський та австрійський економіст Й. Шумпетер (1997 р.) також звернув увагу, щоправда перебільшену, на дію фіскальної ілюзії – створюваний непрямими податками ефект приховування істинного тягаря податку, який маскується цінами товарів та послуг. Зливаючись з цінами, податок психологічно сприймається нижчим від реального, а тому менш бентежить народ. За Й. Шумпетером, природі капіталістичної демократично-правової податкової держави більш відповідає прозорий прибутковий податок. Війни ніколи не було б, дещо простодушно стверджував Й. Шумпетер, аби її неймовірна фінансова вартість була видимою відразу і відкрито перекладена на народ у формі прямих податків [5, с. 259–290; 9].

Так, з метою наочності, у Табл. 1 наведемо ретроспективний аналіз фіскальної ілюзії, що дасть можливість відстежити плюралізм поглядів у можливостях виміру її розмірів.

Таблиця 1

**Бачення фіскальної ілюзії у працях зарубіжних вчених**

Автор*	Сфера появи фіскальної ілюзії	Пропоновані показники виміру фіскальної ілюзії
Puviani (1903) [7] Buchanan (1960; 1967) [8; 10]	склад державних доходів; склад державного боргу; доречність визначених джерел доходу	Частка податків на товари і послуги в податкових надходженнях; Співвідношення між непрямими і прямими податками; Частка державного боргу у ВВП; Частка короткострокового державного боргу у загальній заборгованості; Частка податку на прибуток корпорацій в податкових надходженнях
Von Hagen and Harden (1995) [11]	Кількість урядових міністерств	Величина міністерства

Wittman (1995) [12] Weymouth (2008) [13]	Рівень незрілості демократії	Відсоток голосів, визнаних недійсними в парламентських виборах
Twight (1994) [14] Alesina and Perotti (1996) [2]	Ефективність державних рахунків (з урахуванням емісії грошей, темпів інфляції і державного боргу)	Реальний державний бюджет; M2 (річні темпи зростання)
Keefer and Knack (1997) [15] Jensen and Vestergaard (1999) [16]	Рентна орієнтованість уряду	Рівень довіри уряду (за результатами громадських опитувань); Частка державних службовців в економічно активному населенні
Easterly (2001) [17] Cohen and Percoco (2004) [18]	Склад державного капіталу	Частка капітальних витрат (трансфертів) у загальних витратах
Wagner (2001) [19]	Релевантність непрямих податків	Відкритість економіки; Частка непрямих податків у загальному обсязі податкових надходжень
Sanz and Velasquez (2003) [20] García-Alegre and López-Casasnovas (2004) [21]	Маніпуляція державними витратами	Частка капітальних і поточних трансфертів у загальних витратах

\*Прізвища авторів наведено мовою оригіналу, з метою уникнення неточностей перекладу.

З Табл. 1 видно, що різні науковці по-різному трактують першопричинність появи фіскальної ілюзії. Так, крім традиційних сфер (складу державних доходів, емісії грошей, складу державного боргу) розглядають й інші, такі, як, наприклад, рівень незрілості демократії, урядова маніпуляція, рентна орієнтованість уряду. З огляду на це, пропонуються і різні показники можливого виміру розміру фіскальної ілюзії. Вважаємо, що кожний підхід має право на існування, проте схилиємося більше до поглядів А. Павіані та Дж. Б'юкенена. Однак вважаємо, що для визначення рівня фіскальної ілюзії обов'язково потрібно враховувати системність збільшення державних витрат, а також аналізувати ефективність проведення податкових реформ та динаміку надходжень прямих та непрямих податків. Проте щоб сказати більш впевнено, потрібно провести комплексне дослідження у даному напрямі, яке у подальшому стане продовженням вивчення цієї проблематики.

Потрібно сказати, що фіскальна ілюзія може торкатися і прямих податків (прибуткових). Так, через широку базу оподаткування влада може навмисно «приховувати» реальний перерозподільний ефект податку. Таке явище носить назву «фіскальне заплутування» (*fiscal obfuscation*), яке почало використовуватися дослідниками при вивченні формування фіскальної політики у країнах, що розвиваються [22, с. 8]. Проте у демократичних країнах використання такого заплутування не є виправданим, оскільки останні роки характеризуються тим, що значна кількість країн за орієнтир взяла підвищення рівня фіскальної транспарентності, що потребує прозорості податкової системи та встановлення партнерських відносин між контролюючими органами та платниками податків.

Здавалося б, фіскальна ілюзія для влади виступає простим інструментом фінансування державних витрат, проте вона переслідує і ряд недоліків, які заключаються у тому, що чим більша бюджетна непрозорість, тим більшими стають витрати на дотримання податкового законодавства та проведення податкового контролю, а відсутність повноти інформації стає причиною: зміщення макроекономічних прогнозів; необ'єктивної оцінки можливих наслідків

реформування; маніпулювання бюджетними статтями у межах бюджетного року; плутанини у визначенні стратегічного використання бюджетних та позабюджетних витрат тощо [23, с. 52].

У результаті проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. Не дивлячись на існування у міжнародній науці досліджень фіскальної ілюзії, ані її основоположник А. Павіані, ані його послідовники не наводять чіткого визначення даної теорії. Можна припустити, що вчені вважають, що через опис характеристик і розкривається її сутність. Але ми вважаємо, що точно сформоване визначення вносить ясність у розуміння того чи іншого поняття. Тому, узагальнивши усе вище сказане, наведемо власне бачення досліджуваної дефініції. Вважаємо, що фіскальна ілюзія – це систематичне неправильне сприйняття фіскальних параметрів, що призводить до безпідставного завищення та/або заниження податкових зобов'язань платника податків. Вона виражається в існуванні тимчасового лага між податковими надходженнями і державними витратами та приймає форму безоплатного надання соціальних благ.

2. Фіскальна ілюзія сама по собі не є негативним явищем, вона всього лише наслідок здійснюваної фіскальної політики держави. Проте, фіскальна ілюзія порушує уявлення економічних агентів про масштаби державного впливу в перерозподілі своїх доходів і тим самим сприяє прийняттю ними не самих ефективних економічних рішень.

3. З точки зору державної політики, ключовим у її проведенні, вважаємо, повинно стати відображення «реальних витрат» діяльності уряду, для того щоб громадяни могли сформулювати раціональні судження про ефективність державних програм.

4. Плюралізм поглядів до виміру фіскальної ілюзії дає привід стверджувати, що жоден з підходів не має переконливих емпіричних досліджень, а статистичні асоціації (спроби науковців алгебраїчно оцінити рівень фіскальної ілюзії) не демонструють причинно-наслідкового зв'язку, адже завжди існує місце для висунення іншої гіпотези. Хоча такого роду дослідження і мають переконливий характер над результатами різного роду одномоментних спостережень.

5. З теоретичної точки зору, концепція фіскальної ілюзії має розмитість у дослідженні її сутності, а особливо меж виникнення та значення для платника податків та контролюючих органів, зокрема.

Зважаючи на все вище сказане, вважаємо, що доктринальний аналіз фіскальної ілюзії вніс ясність у етимологію даного соціально-економічного явища та показав, що існує безліч напрямів для подальших наукових пошуків у контексті даної проблематики.

#### **Список використаних джерел:**

1. Виконання Державного бюджету // Офіційний сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>

2. Alesina A. Fiscal Discipline and the Budget Process / A. Alesina and R. Perotti // *American Economic Review Papers and Proceedings*. – 1996. – P. 86, 401–407.

3. Колосниціна М. Г. Экономика общественного сектора: государственные расходы / М. Г. Колосниціна // *Экономический журнал Высшей школы экономики*. – 2003. – Том 7. – № 3. – С. 371–401.

4. Катрущенко Е. В. Проблема «общественного выбора»: Фискальная иллюзия или рациональная неосведомленность? / Е. В. Катрущенко // *Культура народов Причерноморья*. – 2005. – № 63. – С. 57–61.

5. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція) : монографія / В. Л. Андрущенко, Т. В. Тучак – К. : Алерта, 2013. – 384 с.

6. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і гол. ред. В. Т. Бусел. – К. ; Ірпінь : ВТФ «Перун», 2009. – 1736 с.

7. Puviani A. *Teoria della illusione Finanziaria* / A. Puviani. – Milan: Remo Sandon, 1903.

8. Buchanan J. M. *Fiscal Theory and Political Economy* / J. M. Buchanan. – Chapel Hill : University of North Carolina Press, 1960. – 200 p.

9. Schumpeter in the History of Ideas / Ed. by Y. Shionoya and M. Perlman. – Ann Arbor: The University of Michigan Press, 1997. – P. 82.

10. Buchanan J. M. Public Finance in democratic process: fiscal institutions and individual choice / J. M. Buchanan. – Chapel Hill : The University of North Carolina Press, 1967.
11. Von Hagen J. Budget Processes and Commitment to Fiscal Discipline / J. Von Hagen and I. Harden // European Economic Review. – 1995. – P. 39, 771–779.
12. Wittman D. The myth of democratic failure: why political institutions are efficient / D. Wittman. – Chicago : The University of Chicago Press, 1995.
13. Weymouth S. Political institutions and property rights: financial sector evidence [Електронний ресурс] / S. Weymouth. – 2008. – Режим доступу: <http://ssrn.com/abstract=1103533>
14. Twight C. Political Transaction-Cost Manipulation: An Integrating Approach / C. Twight // Journal of Theoretical Politics. – 1994. – № 6. – P. 189–216.
15. Keefer P. Why don't poor countries catch up? A cross-national test of institutional Explanation / P. Keefer and S. Knack // Economic Inquiry. – 1997. – № 35 (3). – P. 590–602.
16. Jensen F. Regulation of Renewable Resources in Federal Systems-the case of fishery in EU / F. Jensen and N. Vestergaard // Working Papers. – Department of Environmental and Business Economics; University of Southern Denmark. – 1999. – № 3/99.
17. Easterly W. Growth Implosions, Debt Explosions, and My Aunt Marilyn: Do Growth Slowdowns Cause Public Debt Crises? / W. Easterly // World Bank Policy Research Working Paper. – The World Bank, 2001.
18. Cohen R. The Fiscal Implications of Infrastructure Development / R. Cohen and M. Percoco // Actas da Conferencia La inversion en infraestructura en América Latina y el Caribe: Perspectivas y problemas de segunda generación. – Washington, 2004.
19. Wagner R. From the Politics of Illusion to the High Cost of Regulation / R. Wagner // Of public interest. – 2001. – № 3 (8).
20. Sanz I. Fiscal illusion, fiscal consolidation and government expenditure composition in the OECD: a dynamic panel data approach / I. Sanz and F. Vélasquez // European Economy Group Working Paper. – Universidad Complutense de Madrid. – 2003. – № 21/2003.
21. García-Alegre E. The effects of poor financial information systems on the long term sustainability of local public services – Empirical evidence from the Catalan Municipalities / E. García-Alegre and G. López-Casasnovas // UPF Working Paper, 746. – Universitat Pompeu Fabra, 2004.
22. Sanandaji T. Fiscal Illusion and Fiscal Obfuscation: An Empirical Study of Tax Perception in Sweden / T. Sanandaji and B. Wallace // Research Institute of Industrial Economics. – 2010. – 11 p.
23. Mourão P. Towards a Puviani's Fiscal Illusion Index / P. Mourão // Hacienda Pública Española; Revista de Economía Pública, 187. – 2008. – № 4/2008. – P. 49–86.

*\* Лекарь Сергій Іванович – доктор юридичних наук, кандидат економічних наук, професор кафедри податкової та митної справи Університету державної фіскальної служби України.*