

УДК 336.2

**Панура Ю. В.,***кандидат економічних наук, доцент кафедри податків та оподаткування Національного університету державної податкової служби України*

## УЗАГАЛЬНЕННЯ НАУКОВИХ ПІДХОДІВ ДО ВИЗНАЧЕННЯ СУТНОСТІ ПОДАТКІВ ТА ЇХ СИСТЕМАТИЗАЦІЇ

*У статті узагальнено наукові підходи до визначення сутності податків; зроблено пропозиції доповнити класифікацію податків, що існує, за ознакою економічного змісту об'єкта оподаткування.*

**Ключові слова:** податки, податки на доходи, податки на споживання, класифікація податків.

*В статье обобщены научные подходы к определению сущности налогов, внесены предложения дополнить существующую классификацию налогов по признаку экономической сущности объекта налогообложения.*

**Ключевые слова:** налоги, налоги на доходы, налоги на потребление, классификация налогов.

*Summarized the scientific approaches to determining the nature of taxes, made suggestions to complement the existing classification of taxes on the basis of the economic content of the object of taxation.*

**Keywords:** taxes, income taxes, consumption taxes, the classification of taxes.

**Постановка проблеми.** Ефективне функціонування будь-якої держави пов'язано із обсягами її бюджетних доходів і видатків, які спрямовуються на виробництво суспільних благ та послуг. Практична реалізація окремих аспектів державної діяльності знаходить своє відображення в системі оподаткування. Якщо розглядати податки як складне фінансове явище, то необхідно зазначити, що вони формуються на високому рівні соціально-економічної організації суспільства, а вивчення їх специфіки позитивно відображається на практичних аспектах оподаткування.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Дослідженням податків присвячували свої праці корифеї фінансової науки А. Сміт та Д. Рікардо, Ж. Б. Сей, Л. Клеманс, Е. Россі, П. Прудон, Дж. Локк, Е. Селігман, М. Фрідмен. За часів Радянського Союзу податки вивчали М. В. Орлов та А. М. Олександров. Так, осмисленню теорії і практики оподаткування присвячені розробки В. М. Суторміної, В. М. Федосова, В. М. Опаріна, А. І. Крисоватого, О. М. Десятнюк, В. П. Вишневського та інших.

**Мета і завдання дослідження.** Метою написання цієї роботи є узагальнення поглядів вчених на сутність та природу податків і розробка пропозицій щодо вдосконалення їх класифікації.

**Виклад основного матеріалу.** Розглядаючи податкову систему як сукупність податків, звернемося до вивчення їх змісту.

За висловом К. Маркса “в податках втілено економічно виражене існування держави” [6, с. 308]. Класики фінансової науки А. Сміт та Д. Рікардо критично ставились до необхідності оподаткування та зазначали у своїх працях негативний вплив оподаткування на капітал, заробітну плату та споживання. А. Сміт писав, що “покараннями, яких зазнають нещасні люди, які намагаються ухилитись від сплати податку, можна розорити їх” [12, с. 506]. Д. Рікардо наголошував, що кожний новий податок є новим тягарем для виробництва і призводить до підвищення цін на товари [9, с. 155].

Ж. Б. Сей, Л. Клеманс, Е. Россі визначають податок як обов'язкову плату за послуги, що надаються державою. І. Юсті та Г. Гок називають податками ті збори з майна та прибутків громадян, які здійснює держава при недостатності власних доходів для покриття державних витрат. П. Прудон вбачає в податках результат міни, Дж. Локк – результат договірних відносин, Е. Парьє називає їх атрибутом суверенітету. І. Гарньє називає податком частку участі кожного громадянина у витратах на суспільні потреби. Т. Гоббс визначає податок як плату за користування землею, за визнання приватної власності державною владою, С. Монтескьє – як страхову премію, П. Мірабо – як попередній внесок для отримання заступництва суспільства. К. Рау та П. Леруа-Больє визначають податок як платіж, що накладається державною владою для покриття державних витрат, що стягується на постійній основі. Л. Штейн вбачає в податку правильний, визначений законом та стягуваний державою внесок, який приватне господарство віддає на потреби суспільства [5, с. 275]. У всіх наведених визначеннях простежується теза про те, що податок є обов'язковим платежем, що використовується для покриття витрат держави на суспільні потреби, тобто є своєрідним еквівалентом (платою) за послуги держави.

Е. Селігман трактував податок як примусовий збір, що справляється державою з окремої особи для покриття видатків, спричинених загальнодержавними потребами безвідносно до вигід платника [11, с. 53].

М. Фрідмен, даючи власне визначення податку, одним із перших наголошує на притаманному йому характері примусовості та відокремлює його від мит та інших державних доходів. Він пропонує податками вважати "примусові збори, що стягуються на користь держави чи суспільства" [15, с. 157].

На погляди радянських вчених щодо визначення сутності податків суттєво вплинула марксистська ідеологія. Так, М. В. Орлов та А. М. Олександров вважають, що податком є примусове відчуження частини національного доходу пригноблених трудящих мас на утримання буржуазного апарату [8, с. 212].

Дослідження більшості сучасних вітчизняних науковців зводяться до вивчення податків як фінансового явища та економічної категорії. Але найбільш прогресивними поглядами на природу податку відзначаються В. Л. Андрущенко та Ю. І. Ляшенко, які виокремлюють економічні та позаекономічні аспекти оподаткування. Так, автори зазначають, що "позаекономічну (соціальну, політичну, ментальну, етичну) природу оподаткування найадекватніше можна пояснити в термінах і відповідних їм поняттях теорії інституціоналізму" і пропонують тлумачення податку "як платежу щодо платника: примусового; добровільного; обов'язкового" [2, с. 36].

З погляду суспільної ролі, податки досліджували Б. Г. Болдирев, який визначав, що "податки, беручи участь в процесі перерозподілу новоствореної вартості, є специфічною формою виробничих відносин" [3, с. 77] та В. М. Федосов, який акцентує увагу на тому, що "податки є підсистемою виробничих відносин, відносин економічного базису. Вони виражають частину відносин, які виникають на стадії розподілу в процесі розширеного відтворення, мають вторинний, похідний, перерозподільний характер" [14, с. 16].

З функціональної точки зору, податок розглядав А. А. Соколов, який говорив, що податок – це "збір, який вилучається державною владою для покриття витрат чи досягнення цілей економічної політики" [13, с. 11]. Такі ж погляди можна простежити в працях П. Самуельсона [10, с. 87] та Ю. В. Галкіна [4, с. 36].

Неординарними є погляди В. Н. Фролова, який розглядає податки, ігноруючи їх фіскальну складову, а за основне їх призначення вважає стимулювання самоінвестування як спосіб структурної перебудови економіки [16, с. 32]. Не менш оригінальною є трактування податку А. Лернера, який вважає, що "збирання коштів не є метою оподаткування", оскільки держава "може зібрати будь-яку суму коштів шляхом друкування банкнот", а дійсна мета оподаткування полягає в тому, щоб "якомога менше коштів лишилось в руках податкоплатника" [18, с. 307–308].

Розглянувши теоретичні підходи до визначення сутності податків ми підтримуємо позицію В. М. Опаріна, який зазначає, що "за фінансовою формою прояву податки – це обов'язкові, нееквівалентні, неповоротні, нецільові, регулярні платежі юридичних та фізичних осіб державі, призначені для фінансового забезпечення реалізації її функцій" [7, с. 206].

Вивчаючи податки як основний компонент системи державних доходів, неможливо лишити осторонь питання їх систематизації. Обговорення різних варіантів класифікації податків бере початок із XVI століття [20, с. 44]. В основу первинних класифікацій був покладений принцип фактичного збігу чи неспівпадання платника та носія податку [1, с. 170].

Як зазначає Р. Масгрейв: "Непрямі податки наперед призначені для перекидання, а прямі податки залишаються на тих, на кого вони покладені" [19, с. 276–311]. К. Шоуп у праці "Державні фінанси" класифікує податки як такі, що мають незначну базу оподаткування (індивідуальні акцизи) та ті, що мають широку базу для оподаткування, до яких належать податки на додану вартість, доходи і прибутки. Р. Масгрейв розпізнає податки за принципом перекидання і поділяє їх як податки на чистий дохід; на одиницю продукції і валового доходу; на суму платежів. С. Джеймс та К. Ноубз пропонують такі ознаки для класифікації податків: прямі і непрямі; капітальні і поточні; прогресивні, пропорційні, регресивні; спеціальні та адвалерні [1, с. 173].

Сьогодні країни ОЕСР застосовують класифікацію податків, у якій вони поділені на п'ять груп: податки на доходи і прибутки; внески у фонд соціального страхування; податки на власність; податки на товари і послуги; інші податки [17, с. 196], тобто за основу прийнято економічний зміст об'єкта оподаткування: споживання, доходи і майно.

Податки на доходи стягуються з доходів фізичних та юридичних осіб, а об'єктами оподаткування є заробітна плата, прибуток чи валовий дохід. Податки на споживання стягуються при використанні доходів, а податки на майно встановлюються щодо рухомого чи нерухомого майна.

До податків на споживання традиційно належать податки з продажів, податки на покупки, податок на додану вартість, податки на переведення власності, майна чи цінних паперів тощо. Податками на споживання, що справляються в Україні, є акцизи: специфічні (оподатковуються визначені законодавством групи товарів та послуг) та універсальні (оподатковується валовий оборот).

Наразі в науковій літературі за ознаку цієї класифікації прийнято саме економічний зміст об'єкта оподаткування. Однак ця ознака не дозволяє достатньо повно охарактеризувати сутнісні характеристики податків, оскільки не враховує стадію руху вартості. Так, податки на доходи (податок на прибуток підприємств та на доходи фізичних осіб) справляються на етапі формування доходів юридичних і фізичних осіб. Оподаткуван-

ня цих доходів одразу зменшує їх фінансові можливості. При цьому обсяги державних доходів ставляться в пряму залежність від доходів громадян та підприємств. Відтак держава стає зацікавленою у зростанні останніх. Виходячи з такої логіки, з позиції узгодження суспільних та приватних інтересів, податки на доходи є найбільш економічно виправданими. Щодо цих податків роздрібна торгівля має розглядатися як одна з форм економічної діяльності, а суб'єкти оподаткування (підприємства та їх працівники) – як звичайні платники податків. Безумовно, особливості формування доходів у цій галузі (наприклад, швидка оборотність капіталу) можуть відображатися на механізмах оподаткування, але це залежить від характеру податкової політики тієї чи іншої країни.

Загальною тенденцією розвитку податкових систем є поступова урівноваженість співвідношення між податками на доходи і на споживання. Причиною цього стало те, що і тим, і другим притаманні поряд із перевагами певні недоліки, при чому між собою вони є діаметрально протилежними, що й зумовлює альтернативи вибору платника в системі оподаткування.

Так, податки на доходи ставлять внесок кожного платника на суспільні потреби у пряму залежність від результатів їх діяльності (що особа дає суспільству). Навпаки, податки на споживання обумовлюються обсягами витрачання доходів (що особа бере від суспільства). Відповідно їх визначають як регресивні податки – чим менший дохід платника, тим більша частка цих податків у доході платника. Податки ж на доходи, навпаки, є переважно прогресивними або, як мінімум (як, наприклад, в Україні та Росії), пропорційними. Водночас, не варто забувати, що регресивність податків на споживання певною мірою умовна, адже більше споживають особи з високими доходами, а отже, вони і більше платять податків. Крім того, регресивність може бути значно пом'якшена шляхом, з одного боку, пільговим оподаткуванням соціально значущих товарів і послуг, що споживаються незаможними верствами населення, а з іншого – включенням до підакцизних товарів, насамперед, предметів розкоші.

Таким чином, переваги та недоліки податків на доходи і на споживання з позицій їх економічного змісту та критеріїв соціальної справедливості, які, як правило, виділяються більшістю вітчизняних вчених, є досить умовними і можуть бути усунені на основі використання відповідних механізмів оподаткування. Більш вагомими є проблеми з адміністрування цих податків і, в першу чергу, пов'язані з ухиленням від їх сплати чи уникненням оподаткування. Небезпідставно вважається, що ці проблеми стосуються, насамперед, податків на доходи і є значно меншими у сфері податків на споживання. Однак це теж досить спрощене бачення, яке пояснюється, насамперед, фіскальною психологією.

Так, податки на доходи є політичними для будь-якого платника, зменшуючи, як вище зазначалося, його чистий дохід. Відтак він намагається в законний чи незаконний спосіб зменшити свій податковий тягар. А оскільки щодо доходів існують відчутні можливості їх приховування, то це потребує додаткових зусиль у сфері податкового адміністрування та контролю. Недаремно значного розповсюдження набули методи непрямого контролю, зокрема, через витрати платників податків. Податки на споживання, навпаки, є невидимими і, як правило, мало хто рахує скільки він сплатив податків при купівлі товарів та послуг. Однак це стосується тільки носіїв податку – споживачів. Але оскільки платниками податків на споживання виступають, як правило, суб'єкти підприємницької діяльності, то вони розглядають їх швидше як податки на власну діяльність. Відповідно, у них виникає бажання як і з податків на доходи ухилитись від сплати. Реальністю є той факт, що проблем з ухиленням від оподаткування податком на додану вартість в Україні не менше (якщо не більше), ніж з податку на прибуток.

Таким чином, класифікація за ознакою економічного змісту об'єкта оподаткування має більш теоретичне, ніж практичне значення. Щобільше, поступово чіткі розбіжності між окремими податками на доходи та споживання стираються. Насамперед, це стосується податків на прибуток і на додану вартість, частиною якої є той же прибуток. З позицій встановлення цих податків відмінність є очевидною – податок на прибуток є вирахуванням з останнього, тоді як ПДВ є надбавкою до ціни. Але з огляду на механізм оподаткування і той і інший розглядається платниками як втрата частини своїх доходів, що зменшує його фінансовий потенціал. Це зумовлюється тим, що ціни на товари та послуги визначаються не стільки податковими чинниками, скільки урівноваженістю попиту і пропозиції, хоча, безумовно, кожен платник прораховує за якої ціни при діючих податках він матиме достатньо прибутку. Тому податок на додану вартість може розглядатись не тільки як податок на споживання, а й як податок на виробництво – оподатковується додана кожним виробником вартість. Відповідно в роздрібній торгівлі, де вона теж утворюється, цей податок може розглядатись як оподаткування підприємницької діяльності.

Ще один аспект розбіжностей між податками на доходи (прямими) і на споживання (непрямими) є проблеми із перекладанням податків. Загалом вважається, що податки на доходи є неперекладними, а на споживання – перекладними. Але з таким поглядом згодні не всі вчені. За словами В. Андрущенка, який досліджував проблему перекладання податків у монографії «Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: (Теоретична концеп-

туалізація і наукова проблематика державних фінансів)" взагалі "аура нерозв'язаності збереглась навколо проблеми перекладання надовго" [2, с. 176]. Так, Поль Самуельсон вважав, що з питань вивчення проблеми перекладності податків "економісти ще не прийшли до єдиної думки, не виробили остаточних висновків. Одні з них вважають, що податок на прибуток корпорацій лягає тягарем перш за все на плечі споживачів; інші думають, що він сильніше б'є по власниках акцій або капіталістах. Деякі вчені притримуються проміжної позиції, а дехто займається гаданням на кавовій гушці. Нарешті є і такі, хто у відчай розводиться руками" [10, с. 216]. Щодо непрямого оподаткування, то як можна вважати, що ПДВ чи специфічний акциз перекладаються виробником на споживача, якщо вони і є податками на споживання. Швидше навпаки, оскільки їх платниками є виробники, то перекладання податкового тягара іде на них, що спричиняє різноманітні проблеми. А хіба дійсно неперекладним є податок на прибуток, хіба не сплачується він виробником за рахунок виручки від реалізації, отриманої від споживача? Очевидно, що є логіка в тих економістів, які вважають, що з усіх податків так чи інакше податкове навантаження покладається на споживачів товарів та послуг.

**Висновки.** Узагальнивши підходи до визначення сутності податків, ми дійшли висновку, що у вітчизняній фінансовій науці податки трактують як основне джерело державних доходів та приділяють цій проблемі досить велику увагу. Виходячи з вищевикладеного, вважаємо за доцільне доповнити існуючі класифікації податків ще однією ознакою – за стадією руху вартості, виділивши дві групи: податки на виробництво і податки на реалізацію. При цьому податки на майно розглядаються як такі, що пов'язані не з рухом вартості, а з її використанням. Такими є податки з продажу (купівель). Історично вони були початковою стадією розвитку універсального акцизного оподаткування, що потім трансформувались у податки з обороту і на додану вартість. Наразі податок з продажів зберігся, наприклад, у США – країні з високорозвинутою економікою і фінансовою системою і ефективність його досить висока.

#### Література:

1. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в XX столітті: (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). – Львів: Каменяр, 2000. – 303 с.: схеми, табл.
2. Андрущенко В. Л., Ляшенко Ю. І. Економічні та позаекономічні аспекти оподаткування // Фінанси України. – 2005. – № 1. – С. 36–43.
3. Болдырев Б. Г. Финансы капитализма / Б. Г. Болдырев, Л. П. Окунева, Л. П. Павлова – М.: Финансы и статистика, 1990. – 384 с.
4. Галкин Ю. В. Некоторые вопросы теории налогов // Финансы. – 1993. – № 1. – С. 35–40.
5. Кулишер И. М. Основные вопросы международной торговой политики. 5-е изд., стереотип. – Челябинск: Социум, 2008. – 479 с.
6. Маркс К. Сочинения / К. Маркс, Ф. Энгельс. – М.: Госполитиздат, 1955. – Т. 7. – 615 с. – С. 308.
7. Опарін В. М. Фінансова система України (теоретико-методологічні аспекти): Монографія. – К.: КНЕУ, 2005. – 240 с.
8. Орлов В. Н. Финансы капиталистических государств / В. Н. Орлов, А. М. Александров. – М.: Госфиниздат, 1938. – 396 с.
9. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения / Давид Рикардо. – Государственное издательство политической литературы. – М., 1955. – 360 с.
10. Самуельсон П. Экономика: В 2 т. – М.: Алгон, Машиностроение ВНИИСИ, 1997. – Т. 2. – 415 с.
11. Селигман Э. Очерки по теории обложения: (Финансовые проблемы военного и послевоенного периода): пер. с англ. – П.: Издательство Северо-западного промбюро ВСНХ, 1924. – 127 с.
12. Сміт Адам. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / Сміт Адам; [пер. з англ. О. Васильєвої, ред. Є. Литвин]. – К.: Port-Royal. – 594 с.
13. Соколов А. А. Теория налогов. – М.: Фин. изд-во НКФ СССР, 1928. – 258 с. – С. 11.
14. Федосов В. М. Современный капитализм и налоги. – К.: Вищ. шк., 1987. – 128 с.
15. Фридман М. Современные косвенные налоги. – С.Пб., 1908. – 627 с.
16. Фролов В. Н. Все болезни от нервов, а в экономике – от налогов // Финансы. – 1993. – № 10. – С. 29–39.
17. Bulletin for International Fiscal Documentation. – Amsterdam, 1978. – Vol. 32, No. 5. – P. 196.
18. Lerner A. B. The Economics of Control, Principles of Welfare Economics. New York, 1944. – P. 307–308.
19. Musgrave R. A. The Theory of Public Finance. – N.Y., 1959. – P. 276–311.
20. Prest A. R. On the Distinction between Direct and Indirect Taxation. – In: Public Finance, Planning and Economic Development. Essays in Honour of Ursula Hicks / Ed. by W.L. David. – London: Macmillan, 1973. – P. 44.