

УДК 336.22

ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ ТА МЕТОДИ ФОРМУВАННЯ СУЧАСНОЇ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ

Бойко О. Я.,

*аспірант кафедри менеджменту організацій,
Львівський регіональний інститут державного управління
Національної академії державного управління при Президентові України,
м. Львів*

Проаналізовано теоретико-методологічні засади формування сучасної податкової системи, еволюцію податкових систем розвинених країн, обґрунтовано теоретичні аспекти оподаткування, які на різних етапах розвитку зазнавали змін, доповнень та різних інтерпретацій. Встановлено, що сучасна податкова система базується на загальних теоретичних розробках і роками сформованій практиці з питань оподаткування.

Ключові слова: податок, податкова система, теорія оподаткування, система оподаткування, принципи оподаткування, практика оподаткування.

Boyko O. Ya.,

*Postgraduate Student of the Department of Management of Organization,
LRI NAPA, Lviv*

THEORETICAL APPROACHES AND METHODS OF FORMATION OF THE MODERN TAX SYSTEM

The theoretical and methodological principles of formation of the modern tax system, evolution of tax systems of the developed countries, the theoretical aspects of taxation, which at different stages of development were subject to changes, additions and various interpretations, were substantiated. It is established that the modern tax system is based on general theoretical developments and years of established taxation practice.

Key words: tax, tax system, theory of taxation, taxation system, tax principles, taxation practice.

Формування та функціонування податкової системи в різні часи та епохи було та залишається в центрі дослідження вчених та науковців. Для сучасної податкової системи залишаються актуальними питання теорії оподаткування та методологічних засад її формування, які є важливою складовою побудови оптимальної системи оподаткування. Разом із тим сьогодні недостатньою мірою досліджено проблеми оптимальності функціонування системи вітчизняного оподаткування. Потребує глибокого дослідження й питання самого процесу розвитку оподаткування, теоретичного обґрунтування процесів становлення податкових систем та формування економічних поглядів на процеси оподаткування.

Питання теоретико-методологічних засад формування податкової системи знаходяться в центрі дослідження у працях філософів і науковців – А. Сміта, Д. Рікардо, Ф. Бене, М. Сперанського, М. Тургенєва, І. Янжула, І. Озерова – та значно вплинули на формування поглядів на питання теорії податків сучасних зарубіжних та вітчизняних науковців – О. Василика, В. Андрущенко, А. Крисоватого, В. Федосова, Ю. Іванова, В. Письменного, М. Кучерявенка, Л. Тарангул та ін. Ці та інші вчені та науковці займаються дослідженнями питань у сфері теорії оподаткування та утвердження методологічних засад сучасної податкової системи.

© Бойко О. Я., 2017

Метою статті є дослідження сутності поняття “податок”, головних принципів оподаткування, методологічних засад формування ефективної податкової політики та напрямів її вдосконалення в умовах сучасної ринкової економіки.

Насамперед слід зазначити, що податки є необхідною та невід’ємною ланкою всіх економічних відносин у світі. Вони є найдієвішим інструментом примусу держави, який дозволяє їй функціонувати. Саме тому дослідження засад формування податкової системи є важливою частиною сучасної економічної науки.

Податки виникли на певному етапі історичного розвитку суспільства разом із появою держави. Саме необхідність виконання державою своїх функцій спричинила формування нового специфічного типу економічних зв’язків, і з розвитком ринкових відносин податки стають фінансовим інструментом державного регулювання економічних відносин [3].

В економічній літературі науковці найчастіше виділяють чотири періоди розвитку системи оподаткування [4]:

– перший включає в себе господарські системи Стародавнього світу та Середньовіччя, що характеризувалися нерозвиненістю та випадковим характером податків, безсистемністю платежів у натуральній формі (данина, панщина, домени тощо). У міру зміцнення товарно-грошових відносин податки поступово набирали грошової форми, отримуючи фіскальну функцію. До XVII ст. розвинені системи оподаткування були відсутні, але до кінця XVII ст. податки стали основним джерелом дохідної частини бюджету багатьох держав, однак мали тимчасовий, нерегулярний характер;

– другий (кінець XVII ст. – початок XIX ст.) – розвиток оподаткування, пов’язаний із появою перших податкових систем, що включали в себе прямі та непрямі податки. Одночасно починає формуватися теорія оподаткування шотландського економіста та філософа Адама Сміта (1723–1790), який першим сформулював принципи оподаткування, дав визначення податковим платежам та місцю їх у фінансовій системі держави та визначив, що для платників податки є показниками свободи, а не рабства;

– третій (початок XIX ст. – середина XX ст.) характеризується як етап удосконалення податкових систем. Цей період вирізняється зменшенням кількості податків та збільшенням значення права під час встановлення та стягнення їх. У цей період слід відзначити прогрес фінансової науки – відбувається становлення науково-теоретичних поглядів на природу, проблему та методики оподаткування. Наприклад, після Першої світової війни вперше було проведено науково обґрунтовані реформи та закладено фундамент сучасної податкової системи;

– четвертий (середина XX ст. – дотепер) характеризується більш глибоким теоретичним обґрунтуванням усіх його проблем і розробленням рекомендацій з реформування бюджетної та податкової систем, які використовувалися для реалізації концепцій податкових реформ.

Безсумнівно, одним із центральних понять у теорії оподаткування є термін “податок”. Складність розуміння його сутності полягає в тому, що податок є одночасно правовим, економічним і господарським явищем. Тому при визначенні цього поняття звернімося до його визначення в інтерпретації зарубіжних і вітчизняних науковців (таблиця) [5].

Категорія “податок” в інтерпретації зарубіжних і вітчизняних науковців

<i>Автор</i>	<i>Визначення</i>
В. Л. Андрущенко	Демократичні за процедурою встановлення, але примусові за формою стягнення платежі індивідів і корпорацій, призначені для трансферту фінансових ресурсів із приватного сектора в державний з метою фінансування суспільних, загальнонаціональних, урядових потреб способом, альтернативним емісії та позикам
В. В. Буряковський	Встановлені вищим органом законодавчої влади обов'язкові платежі, що їх сплачують фізичні та юридичні особи в бюджет у розмірах і в терміни, передбачені законом
М. Є. Заяц	Обов'язкові платежі юридичних і фізичних осіб в бюджет, які встановлює та примусово стягує держава у формі перерозподілу частини суспільного продукту
Ю. Б. Іванов	Обов'язкові платежі, які законодавчо встановлює держава, сплачують юридичні та фізичні особи у процесі розподілу та перерозподілу частини вартості ВВП й акумулюють у централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою функцій
Л. Л. Ігоніна	Обов'язковий та індивідуальний платіж, який стягують з організацій і фізичних осіб у формі відчуження грошових засобів з метою фінансового забезпечення діяльності держави та муніципальних утворень
М. П. Леоненко	Обов'язкові внески платників до бюджету та позабюджетних фондів, розміри і терміни сплати яких регламентує податкове законодавство
В. М. Пушкарьова	Обов'язкові, безвідплатні та безповоротні платежі суб'єктів господарювання та населення органам державного управління
С. М. Рукіна	Обов'язковий, індивідуальний і безвідплатний платіж до державного або місцевого бюджетів, який справляють у законодавчо встановленому порядку з юридичних та фізичних осіб

Отже, у результаті дослідження теоретичних аспектів оподаткування слід зазначити, що на кожному етапі розвитку суспільства теоретичні поняття зазнавали змін, доповнень, різних інтерпретацій, однак обов'язкова, фіскальна роль податків задля досягнення суспільних благ та функціонування держави залишається незмінною.

У наукових дослідженнях економічної теорії податків сформувалося два системних підходи до обґрунтування категорії “податок”:

– перший ґрунтується на визнанні необхідної обов'язковості податкових платежів;

– другий, як напрям фіскальної теорії, визначається як громадянський обов'язок – на відміну розуміння податку як примусу законотворчих платників цього обов'язку [1].

Як відзначають вітчизняні дослідники О. Василик та В. Федосов, економічна теорія характеризує податок як специфічну форму економічних відносин держави із суб'єктами господарювання, різними групами населення і фактично з кожним членом суспільства. І специфіка таких взаємовідносин полягає в тому, що держава є визначальною дійовою особою, а платник податку – виконавцем вимог держави. Стягнення державою на користь суспільства певної частки валового продукту у вигляді обов'язкового внеску становить сутність податку [Там само].

Виходячи з сутності податків, вони виконують три функції: фіскальну, регуляторну та контрольну. Фіскальна функція полягає у тому, що податки послуговують основним джерелом наповнення дохідної частини бюджету. Регуляторна функція податків полягає в тому, що за допомогою податків держава може регулювати (стимулювати або, навпаки, стримувати) підприємницьку діяльність у різних сферах економіки. Контрольна функція податків розкривається шляхом оцінювання податкової системи, здійснення дієвого контролю джерел доходів і витрат.

Свідоме використання податків для досягнення відповідних цілей проходить у рамках податкової політики, яку проводить держава, – це діяльність держави у сфері встановлення, правового регламентування та організації справляння податків і податкових платежів у централізовані фонди грошових ресурсів держави. Формуючи свою податкову політику, держава шляхом збільшення або скорочення державної маси податкових надходжень, зміни форм оподаткування та податкових ставок, звільнення від оподаткування окремих галузей виробництва може сприяти зростанню чи спаданню господарської активності, створенню сприятливої кон'юнктури на ринку, умов для розвитку пріоритетних галузей економіки, реалізації збалансованої соціальної політики. Використовуючи ті чи інші податкові пільги, держава регулює пропорції в економічній структурі виробництва й обміну, пропорції у розвитку продуктивних сил. Організація оподаткування справляє значний вплив на реалізацію суспільного продукту, темпи нагромадження капіталу і технічного оновлення виробничого потенціалу держави [1].

Проявом на практиці податкової політики, яка проводиться в тій чи іншій державі і формується відповідними державами структурами, виступає податкова система країни. Визначаючи податкову систему, важливо розмежувати два підходи до її розуміння. По-перше, податкова система – це сукупність податків і податкових платежів, законодавчо закріплених у державі. По-друге, податкова система включає в себе механізми нарахування, сплати податків та організації контролю й відповідальності за порушення податкового законодавства. Отже, не можна ототожнювати поняття “податкова система” з поняттями “система оподаткування” і “система податків і зборів”, які є її складовою (рисунок) [Там само].

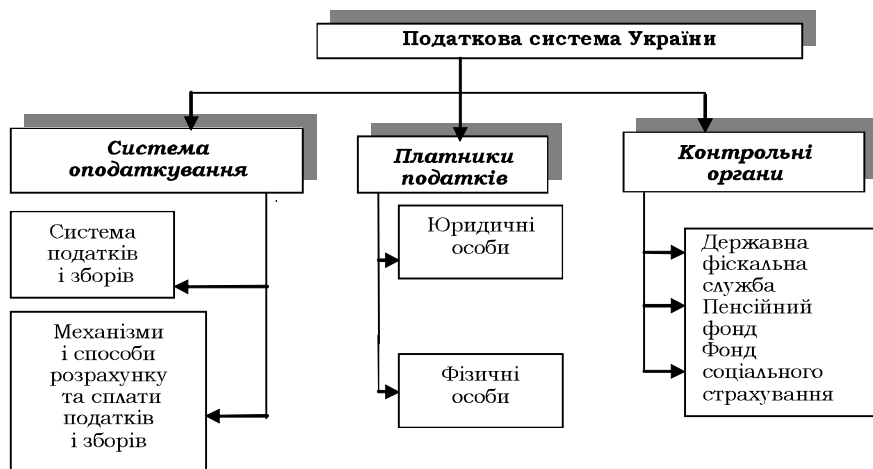


Рисунок. Структура податкової системи України

Отже, зробимо узагальнення:

система податків і зборів – це сукупність встановлених чинним законодавством держави податків і зборів;

система оподаткування – це сукупність встановлених чинним законодавством держави податків і зборів, а також механізмів і способів їхніх розрахунку і сплати до бюджету та інших державних цільових фондів;

податкова система – це сукупність податків і зборів; механізмів і способів їхніх розрахунку та сплати, а також суб'єктів податкової роботи, які забезпечують адміністрування й надходження податків і зборів до бюджету та інших державних цільових фондів [1].

Необхідно зазначити, що методологія дослідження податкової системи – це теоретичне, науково-практичне та правове обґрунтування суті, поняття податку з одночасним дослідженням податку як економічної категорії та конкретної форми взаємовідносин між суб'єктом та об'єктом оподаткування. Методологія оподаткування є поєднанням податкової теорії, утворення податкової системи, різних форм податків, методів їхнього справляння, контролю їхнього використання тощо. Головною метою оподаткування є розроблення економічного змісту, складу, форм, а також відповідного механізму їхніх обчислення та сплати, встановлення відповідних прав і обов'язків платників, відповідальність за порушення цих обов'язків [2].

Слід зазначити, що податкова система кожної країни характеризується особливостями як загальноекономічного, так і внутрішньонаціонального характеру, що водночас визначає внутрішньосистемні співвідношення між окремими формами і методами оподаткування, елементами податку, фіскальними важелями та інструментами. У межах формування кожної податкової системи вагоме значення посідає співвідношення між прямими та непрямими податками, враховуючи їхні як позитивні аспекти, так і деякі недоліки. Зокрема, прямі податки вважаються відносно справедливими, оскільки механізми їхніх нарахування та сплати є прозорими, а об'єкт оподаткування і джерела його сплати в більшості випадків збігаються. Однак складна процедура обліку податкової бази та адміністрування податкового зобов'язання знижує ефект оподаткування [9].

Чинним Податковим кодексом України як законодавчим актом, що ним регулюється вся податкова система в Україні, яка відповідає міжнародними стандартам оподаткування, передбачається дворівнева система оподаткування (загальнодержавні та місцеві податки і збори) та класифікація податків за формою оподаткування (прямі та непрямі податки) [6].

До прямих податків відносяться податки, стягувані безпосередньо з доходів та майна платника, і розмір їх залежить від розміру доходу: податок на доходи фізичних осіб (прибутковий податок), податок на прибуток підприємств, податок на нерухомість, земельний податок та ін.

Непрямі податки – це податки, що встановлюються у вигляді певної надбавки до вартості товару, сплачуються платником податків, але разом із тим перекладаються на іншу особу, яка, у свою чергу, сплачує їх платникові податку (ПДВ, акцизний збір, мита тощо). Між науковцями десятиліттями тривають дискусії щодо “справедливості” непрямих податків, оскільки основний тягар оподаткування лягає на плечі кінцевого споживача і не залежить від рівня його доходів. Однак слід відзначити фіскальну дохідність непрямого оподаткування та можливість за рахунок непрямих податків впливати на співвідношення попиту та пропозиції відповідного товару.

Сучасна податкова система є прагматичною комбінацією різноманітних форм і методів оподаткування, покликаних гармонійно відбивати всю сукупність суспільних відносин, функцій і пріоритетів державного розвитку, котра має орієнтуватися на передовий науковий досвід, максимально наближаючись до ідеалів оптимального оподаткування [9].

Принципи оподаткування вперше були сформульовані А. Смітом у 1776 р. – ідеться про те, як створити ефективну податкову політику, використовуючи для цього певну методологію. Узагальнюючи теоретичні розробки і практику з питань оподаткування, треба виділити такі головні принципи оподаткування [10]:

1. Стабільність податкової системи. Цей принцип полягає в стабільності податкової системи в поєднанні з її раціональністю та в необхідності її змін у тому разі, коли вона недосконала в тому чи іншому відношенні. Тобто податкова політика не повинна порушуватися без вагомих на те підстав.

2. Помірність в оподаткуванні – один із найважливіших принципів податкової політики. Кожна держава має змогу підвищувати податковий тягар і нерідко це робить. Найголовніше при цьому зберегти баланс між фіскальною політикою та збереженням інтересів платників податків.

3. Використання податків як ефективного інструменту макроекономічного регулювання економіки. Для цього використовується диференціація податкових ставок, їхнє зниження і навіть тимчасове звільнення від податків. Досвід розвинених країн показує, що найчастіше цей принцип оподаткування використовується для регулювання обсягів і структури виробництва, інвестиційної діяльності, зовнішньоекономічних зв'язків та упровадження нових технологій.

4. Ефективність податкової політики. Ефективною є та податкова політика, яка забезпечує найповніше збирання податків за мінімальних витрат. Цього можна досягти шляхом “самообслуговування” під час збирання податків. Саме тому в більшості країн світу вводиться заповнення самими платниками “декларації доходів”, а іноді й витрат. Що стосується юридичних осіб, то тут використовуються недорогі системи контролю державних податкових установ, аудиту тощо.

5. Справедливість. Під нею розуміють таку податкову систему, за якої платники податків в однакових умовах сплачують приблизно однаковий розмір податків (горизонтальна рівність); або податковий прес повинен збільшуватися зі зростанням бази податків окремої особи (вертикальна рівність). Податкові системи визнаються суспільством справедливими, підвищують повагу платників податків до держави.

6. Простота податкової системи. Нескладний механізм нарахування податків відповідно спрощує контроль їхньої сплати. Простота оподаткування необхідна для досягнення справедливості й ефективності. Складність податкових систем утруднює їхнє введення і робить їх дорогими. Їхнє спрощення полегшує та здешевлює виконання.

7. Визначення раціональної бази (об'єкта) для збирання податків. На практиці для цього застосовуються різні показники: прибуток, додана вартість, продажна ціна товару, нерухоме майно, земля тощо.

Таким чином, визначення принципів оподаткування було і є предметом пошуку вчених і практиків протягом усього періоду існування податків. Незважаючи на відмінності, що супроводжували цей процес, усі вищеперелічені принципи є загально визначеними. Саме вони є основоположною базою для

побудови ефективної податкової системи, яка за своєю суттю є продуктом податкового законодавства, що створюється в результаті прийняття низки законодавчих актів, що закріплюють як певні принципів положення, так і види податків, порядок їхніх обчислення і стягнення, що є обов'язковими для всіх суб'єктів оподаткування [8].

Згідно з Податковим кодексом України (ст. 4), податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах [6]:

- загальність оподаткування – кожна особа зобов'язана сплачувати податки і збори, платником яких вона є;
- рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації;
- невідворотність настання визначеної законом відповідальності в разі порушення податкового законодавства;
- презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контрольних органів, унаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контрольного органу;
- фіскальна достатність – встановлення податків та зборів з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями;
- соціальна справедливість – установа податків та зборів відповідно до платоспроможності платників податків;
- економічність оподаткування – установа податків та зборів, обсяг надходжень від сплати яких до бюджету значно перевищує витрати на їхнє адміністрування;
- нейтральність оподаткування – установа податків та зборів у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоспроможності платника податків;
- стабільність – зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, у якому діятимуть нові правила та ставки. Податки та збори, їхні ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року;
- рівномірність та зручність сплати – установа строків сплати податків та зборів, виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності сплати їх платниками;
- єдиний підхід до встановлення податків та зборів – визначення на законодавчому рівні всіх обов'язкових елементів податку.

Оскільки податкова система є сукупністю різних видів податків, щої добираються з метою реалізації певних принципів, вона характеризується насамперед структурою податків. Державна податкова політика знаходить втілення у певній структурі податків, що змінюється під впливом економічних, соціальних і політичних факторів. Починаючи з А. Сміта, вчені приділяли значну увагу розробленню раціональної податкової структури. Відомий американський економіст Р. Масгрейв сформулював основні вимоги до такої структури:

- розподіл податкового тягаря повинен бути рівномірним: кожен платить свою “справедливу частку”;

- тиск на економічні рішення – мінімальний; будь-яке державне втручання, пов'язане з “надмірним оподаткуванням”, необхідно зменшити;
- якщо перед податковою політикою поставлено інші цілі, наприклад заохочення і субсидування інвестицій, необхідно звести до мінімуму можливе порушення рівноваги між соціальною справедливістю й економічною ефективністю;
- необхідне сприяння стабілізації економіки й економічному зростанню;
- оподаткування повинне бути зрозумілим для платника податків, а управління ним – справедливим, базуватися на законах;
- витрати на управління податковою системою повинні бути мінімальними [8].

Із розвитком поглядів на роль держави в суспільно-економічному житті формувались і концепції оподаткування, що відбилися у теоріях податків, котрі являють собою систему наукових знань про сутність і природу податків, їхню роль і значення в житті суспільства. Сучасні процеси глобалізації економіки суттєво впливають на податкові системи держав. Враховуючи розширення міжнародних економічних зв'язків, надзвичайно важливо модифікувати податкові системи різних країн з урахуванням вимог глобального світового економічного і соціально-політичного простору [7].

Таким чином, можна стверджувати, що в основі теоретико-методологічних засад формування сучасної податкової системи лежить поняття податку, його функцій, дотримання головних принципів оподаткування задля вибору економічно обґрунтованої податкової політики держави. Саме тому в економічно важких умовах сьогодення важливий саме науковий підхід до встановлення конкретної величини податків, при цьому слід особливу увагу приділити гармонійному поєднанню цілеспрямованої фіскальної ролі податків із безумовним дотриманням принципу справедливості для досягнення балансу інтересів держави і платників податків, уникнувши соціальної напруги та надмірного податкового навантаження, забезпечуючи стабільність економічного зростання з метою стимулювання розвитку підприємницької діяльності.

Список використаних джерел

1. Андрущенко В. Л. Податкова система: навч. посіб. / за заг. ред. В. Л. Андрущенко. Київ: ЦУЛ, 2015. 416 с.
2. Бечко П. К., Захарчук О. А.. Основи оподаткування: навчальний посібник. Київ: ЦУЛ, 2009. 167 с.
3. Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Десятнюк О. М. Податкова система: підручник. Київ: Атіка, 2006. 920 с.
4. Никулкина И. В. Общая теория налогообложения: учеб. пособие. М.: Эксмо, 2010. 176 с.
5. Письменний В. В. Концептуальні підходи до визначення сутності податку // Наука молоді. 2009. № 12. С. 158–163.
6. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI, зі змінами та допов. // Офіц. сайт Верховної Ради України. URL: www.rada.gov.ua.
7. Податкова система: навч. посіб. / за ред. В. Г. Баранової. Одеса: ВМВ, 2014. – С. 8–47.
8. Теорія фінансів: підручник / Юхименко П. І., Федосов В. М., Лазебник Л. Л. та ін.; за заг. ред. В. М. Федосова, С. І. Юрія. Київ: ЦУЛ, 2010. 576 с.
9. Турянський Ю. І. Теоретичні засади формування ефективної системи оподаткування // Науковий вісн. НЛТУ України. 2013. Вип. 23.12 4. С. 329–333.
10. Федчак О. М.. Теоретико-методологічні засади формування та розвитку податкової системи // Механізм регулювання економіки. 2010. № 3, т. 1. С. 211–217.

Надійшла до редколегії 15.09.2017 р.