

Ю. В. Єсаулов,  
докторант, Міжрегіональна Академія управління персоналом, м. Київ

## ЕКОНОМІЧНЕ ОБГРУНТУВАННЯ ПОДАТКОВОГО ПРОЦЕСУ

**Проаналізована загальнодержавна економічна значимість податкового процесу. Охарактеризовані сучасні типові проблемні питання податкового процесу. Досліджені розбіжності відносно пошуку оптимального співвідношення між обсягами валового доходу і податкових вилучень. Проаналізовані особливості взаємозв'язку вітчизняної економіки та державної податкової політики.**

Формування ринкової системи господарювання в Україні потребує підвищення ефективності податкової системи на основі наукового обґрунтування її структури, принципів побудови та впливу на соціально-економічну дійсність. При виконанні реалізації цієї державної задачі розробляються основні напрями розвитку системи оподаткування, обґрунтовуються бюджетні завдання податкових надходжень і основні показники діяльності податкових органів.

Питанням посилення стимулюючої функції податків, їх використання як основного інструменту механізму державного управління соціально-економічними процесами в суспільстві, а також удосконалення податкового законодавства України присвячені праці М. Азарова, О. Василика, А. Дегтяря, С. Мельника, В. Федосова, та інших.

Узагальненню світового досвіду формування державної бюджетно-податкової політики та його застосуванню в умовах України присвячені праці В. Андрущенка, М. Вдовиченка, П. Мельника, А. Соколовської та інших.

Відзначаючи вагомість отриманих наукових результатів у сфері теорії та практики формування державної податкової політики та механізму її впровадження, слід зауважити, що на сьогодні залишились недостатньо розробленими питання, пов'язані з оптимізацією податкового навантаження в Україні та формуванням податкової системи, яка сприяла б стабільному економічному розвитку країни. Завданнями статті автор вважає узагальнення теоретичних обґрунтувань вітчизняних вчених щодо економічного обґрунтування податкового процесу.

Економічне обґрунтування податкового процесу є складною проблемою, яка вже протягом двох століть привертає увагу науковців і практиків. Об'єктивною причиною цього є існування органічного зв'язку між економікою і податками, зумовленого тим, що першодже-

релом держави є частка доходів, які створюються господарюючими суб'єктами в процесі підприємницької діяльності, тобто економіка виступає як база надходжень до бюджету. Але зосередження уваги тільки на цьому питанні створює однобічний підхід щодо впливу оподаткування на підприємництво, причому негативний, і призводить до палких суперечок між державою і суб'єктами господарювання. Необхідно чітко усвідомлювати, що разом зі своєю фіскальною функцією, де вони виступають в якості наповнювачів бюджету, податки мають великі можливості для регулювання економічних відносин у суспільстві.

Регулююча роль податків загальновідома. За допомогою диференціації ставок та застосування пільг щодо оподаткування можна регулювати пропорції між фондом накопичення та фондом споживання, а конкретніше — сприяти потрібним напрямкам формування прибутку та його використання. Податкам також притаманна властивість впливати (пом'якшувати або посилювати) на соціальну диференціацію в суспільстві: за допомогою податкових важелів держава здійснює переливання капіталу з метою проведення ефективної структурної політики народного господарства. Об'єктивно це зумовлено тим, що податки впливають на ту частку доходів, яка залишається в розпорядженні підприємства і може бути використана на розвиток виробництва. Тобто фіскальна і регулююча функції податків спрямовані, на перший погляд, на протилежні завдання — наповнення і навіть збільшення дохідної частини бюджету, сприяння розвитку виробництва і економіки взагалі.

Тому на всіх стадіях економічної діяльності держави, пов'язаної з податками, виникало три основних питання, які є актуальними і сьогодні. Перше і основне з них — яку частку ВВП треба вилучити через податки; друге — встановлення раціональної структури податкової системи і третє — розподіл податкових платежів

між окремими верствами населення і галузями народного господарства. Ці питання відповідають трьом основним видам інтересів кожного суспільства. Інакше кажучи, через діяльність держави у сфері оподаткування знаходять свою реалізацію суспільні, колективні, особисті інтереси та еволюція податкових відносин розвивалась у напрямі оптимального співвідношення між задоволенням кожного з них.

Щодо питання про частку ВВП, яка повинна вилучатися через податки, то її величина визначається економічними і соціально-політичними факторами, а також взаємодією перших і других. До економічних факторів відносять величину ВВП та його розподіл між учасниками процесу відтворення, які визначаються рівнем розвитку виробничих сил і виробничих відносин, а до соціально-політичних — співвідношення суспільних, колективних та особистих інтересів у політиці держави.

Фінансова наука, досліджуючи вплив податків на економічну систему, постійно перебуває в пошуку оптимального співвідношення між обсягами валового доходу (прибутку) і податкових вилучень, яке на рівні країни має відображення в частці ВВП, що перерозподіляється через податки.

Структура ВВП стосовно податкової системи у країнах з розвинутою ринковою економікою відображає циклічний рух розширеного відтворення. Визначення регулюючих можливостей податків вимагає постійного аналізу структури ВВП за категоріями доходів бюджету. До податкових надходжень у Зведений бюджет України треба додати відрахування в позабюджетні й державні цільові фонди (пенсійний, інноваційний, зайнятості населення, соціального страхування, фінансування дорожнього господарства).

Із зростанням податкового тиску одразу ж виникає необхідність його зменшення, щоб не руйнувати стимулів до виробничої і підприємницької діяльності взагалі. Наприклад, в Україні у 1994 р., який характеризувався найвищою часткою податків у ВВП, спад виробництва в порівнянних цінах сягав біля 30%, причому 35% підприємств промисловості працювали збитково. Тому подальшим кроком уряду було рішення про перерозподіл через дохідну частину Зведеного бюджету України не більше 47% ВВП, у 1995—1997 рр. такий перерозподіл складав 40% завдяки зменшенню частки ПДВ та податку на прибуток у ВВП з 23% до 14% [1, с. 70].

Наведені вище дані дають підставу зробити висновок, що зниження податкового тиску в Україні не стимулює активізацію ділової діяльності і відповідно збільшення бази оподаткування та податкових надходжень до бюджету. Однак світовий досвід доводить існування певного співвідношення між доходами підприємств, які стягуються у формі податків, і тих, які залишаються в їх розпорядженні. За висновками вчених західної думки, спад виробництва починається з моменту досягнення 35%-го значення середнього вилучення доходів підприємств через податки.

Також необхідно враховувати, що для України доходи бюджету, основу яких складають податкові надходження, є джерелом фінансування державних витрат. Причому основними напрямками використання бюджетних коштів є соціальні заходи, які, за розрахунками еко-

номістів, повинні сягати 40% ВВП. Скорочення таких витрат, а воно обов'язково виникне із скороченням податкових надходжень до бюджету, має дуже небезпечний характер, тому недоцільно пропонувати рівень податкового тиску меншим за 40% ВВП. Не можна також не враховувати того, що Україні притаманна висока питома вага державних витрат у ВВП, не відповідає сьогоденню і підвищення регулюючої ролі держави в економічно-соціальному житті, що також неможливо при недостатній фінансовій базі.

Оскільки державні витрати фінансуються на мінімальному рівні, то, якщо податки сягатимуть в Україні менш 40% ВВП, постане питання про неможливість виконання державою своїх функцій. Тому на сучасний момент можливості для скорочення податкового тиску дуже обмежені, тому треба своєю відправною точкою мати зменшення державних витрат.

Справедливим видається те, що у сучасних умовах податковий тиск треба зменшувати в першу чергу не за рахунок зменшення частки податків у ВВП, а шляхом збільшення бази оподаткування. Для того, щоб податкова система стимулювала підприємництво і водночас не зменшувала доходів бюджету, слід удосконалювати її за рахунок реформування складу, структури і механізму стягнення податків. Необхідність проведення податкових реформ у Європі в 70-х роках ХХ ст. була зумовлена необхідністю зниження ставок для збільшення бази оподаткування [3, с. 132].

Податкова система повинна сприяти ефективному здійсненню розширеного відтворення одночасно з формуванням необхідних фінансових ресурсів у частині бюджету. Одним із засобів вирішення такого завдання може бути більш ефективне застосування податків з урахуванням їх функціональної спрямованості та об'єктивно через це притаманних їм переваг та недоліків. В умовах вітчизняного економічного розвитку не можуть повною мірою проявитися особливості деяких податкових інструментів, якими ефективно користуються в більш розвинених країнах. Наприклад, значно обмежені регулюючі можливості непрямих податків. Так, на Заході за допомогою системи диференційованих ставок ПДВ регулюються доходи більш заможної частини населення. Про недостатнє і неефективне регулювання попиту та споживання за допомогою непрямих податків свідчить переважання імпортних товарів над вітчизняними на внутрішньому ринку України. Та якщо непряме оподаткування в Україні має все ще такий фіскальний характер, об'єктивно йому притаманний, то про першочергову регулюючу спрямованість прямого оподаткування вітчизняні практики забули, воно є одним з основних джерел надходження до бюджету.

Найбільш виразним серед прямих податків є податок на прибуток (дохід) підприємств та прибутковий податок з громадян, а серед непрямих — ПДВ та акцизний збір.

Загалом відомо вже з історії України, що частка ПДВ у 1998 р. становила 41,5%, тобто наблизилась до рівня всіх непрямих податків [3, с. 57]. Таким чином, на той час уряд намагався перекрити ті втрати, які зумовлені передачею основних прямих податків у місцеві бюджети, і автоматично переклав податковий тягар з фонду накопичення на фонд споживання. Але при підвищенні

значення ПДВ як основного джерела надходжень до бюджету треба було запровадити певну диференціацію його ставок, щоб зменшити навантаження на доходи менш заможної частини населення, враховуючи регресивний характер цього податку. Навіть після зниження ставки ПДВ у 1995 р. з 28% до 20% вона залишалася на рівні максимальних ставок, рекомендованих ЄЕС (14—20% на окремі товари при більш низьких ставках на окремі вироби, наприклад, продовольчі), і помітно перевищувала ставки ПДВ та інших видів універсальних акцій у розвинених країнах (в США ставка податку з продажу коливається від 3% до 7%, у Канаді вона дорівнює 7,58%, у Німеччині — 15%, але на продовольчі товари — лише 7%, в Англії ставка ПДВ — 17,5%, в Японії — 3%) [2, с. 127].

У порівнянні з середніми світовими показниками занадто малою є і частка акцизів, особливо універсальних, які в розвинених країнах перевищують специфічні приблизно у 2 рази. Але в умовах України навіть така недосконала структура непрямого оподаткування має своє обґрунтування. Велика частка ПДВ в доходах бюджету зумовлена тим, що він є найефективнішим фіскальним податком навіть за умов інфляції, розвитку тінювого сектора та зниження рівня доходів населення; і навпаки, другорядне фіскальне значення акцизного збору пояснюється якраз невисоким платоспроможним попитом населення на більш дорогі підакцизні товари, тобто невеликою базою оподаткування. З підвищенням ставок акцизного збору ця база постійно зростає.

Тому пропозиції щодо підвищення регулюючої можливості податкової системи шляхом надання в ній основної ролі прямим податкам на сучасному етапі розвитку України невчасні, оскільки спричинять докорінну зміну всієї системи оподаткування, що в умовах недосконалої практики та недостатнього досвіду проведення податкової політики зашкодить усій державі. Неможливість перекладення податкового навантаження на прямі податки пояснюється також постійним скороченням рівня доходів як громадян, так і підприємств.

Як підтверджує зарубіжний і вітчизняний досвід, успішне функціонування податкової системи вимагає чіткої системи податкового контролю за суб'єктами господарювання, а також прозорості обліку і звітності. Невикористаним джерелом наповнення Державного бюджету є оподаткування так званого "тіньового капіталу", який працює на неоподатковуваний товарообіг. Несплатений податок є соціально-економічною несправедливістю, тому що в господарському обороті залишилися гроші держави. До того ж слід додати, що регулювання відбувається і при несплаті податків і призводить до викривлення пропорцій перерозподілу.

Приховування об'єктів від оподаткування має свої об'єктивні причини. По-перше, податок на прибуток підприємств: кожний платник прагне зменшити суму його сплати і відповідно мати більше прибутку в своєму розпорядженні, в першу чергу, на розвиток виробництва. Податкове навантаження підштовхує підприємницькі структури до ведення безприбуткової (парадоксально, але вона є найвигіднішою в наших умовах) діяльності

або діяльності з мінімальними прибутками, штучно підвищуючи собівартість продукції. Собівартість зростає як звичними шляхами (підвищення цін на матеріали і сировину, фальсифікація документів, використання фіктивних фірм), так і новітніми (віднесення на собівартість витрат, які кваліфікуються у законодавстві як маркетингові та інформаційні, у безпідставно необмежених сумах, що призводить до навмисного заниження вартості об'єкта оподаткування за браком точного визначення розміру даних витрат). Ситуація могла б кардинально змінитися, якщо встановити залежність між зниженням собівартості продукції та оподаткуванням, щоб за рахунок зниження отримувати додатковий прибуток. Це треба поступово припинити, зменшивши оподатковуваний прибуток.

Підсумовуючи вищевикладене необхідно зазначити наступне. Ефективність оподаткування визначається виконанням податками повною мірою притаманних їм функцій. Податкова практика стверджує, що основне призначення податків полягає в регулюванні економічних процесів, що в свою чергу зумовлює ефективне виконання їхньої фіскальної функції. Між економікою і податками об'єктивно існує органічний зв'язок, який насамперед зумовлений тим, що першоджерелом доходів держави є частка доходів, які створюються господарюючими суб'єктами в процесі підприємницької діяльності, тобто економіка виступає як база надходжень до бюджету. Але зосередження уваги тільки на цьому питанні створює однобокий підхід щодо впливу оподаткування на підприємництво, причому негативний і призводить до палких суперечок між державою та суб'єктами господарювання.

Цей вплив може бути прямим і непрямим. У першому випадку він відбувається через вилучення певної частини прибутку або доходу, а в другому — через приховані інструменти, такі як рівень споживання. Так як механізм стягнення одних податків обов'язково торкається бази оподаткування інших, то важливою проблемою стає визначення співвідношення сплачуваних податків із результатами фінансово-господарської діяльності їх платників.

Виходячи з встановленого взаємозв'язку розмірів податкових надходжень між собою та доходами платників, необхідно зауважити, що будь-які рішення в сфері оподаткування повинні мати економічно обґрунтовану наукову базу, що потребує підвищення ефективності аналітичної роботи усіх вітчизняних податкових органів.

#### Література:

1. Беспала Н.О. Оподаткування в системі макроекономічного регулювання // Економіка. Менеджмент. Підприємництво. — 2006. — № 15. — С. 69—74.
2. Бюджетна політика у контексті стратегії соціально-економічного розвитку України: Т.3: Розвиток системи податків як основи зміцнення державних фінансів: монографія / М.Я. Азаров, Ф.О. Ярошенко, Т.І. Єфименко та ін. — К.: НДФІ, 2004. — 308 с.
3. Ярошенко Ф.О. Трансформація державної податкової служби України: монографія. — Ірпінь: Національна академія ДПС України. — 2004. — 368 с.

Стаття надійшла до редакції 01.02.2010 р.