

УДК 336.22:339.924

СТРУКТУРНО-ДЕКОМПОЗИЦІЙНИЙ АНАЛІЗ ЕКОНОМІЧНОЇ ПРИРОДИ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ ДЕРЖАВИ

STRUCTURAL AND DECOMPOSITIONAL ANALYSIS OF THE ECONOMIC NATURE OF STATE TAX POLICY

Дмитро Володимирович ВЕРЕМЧУК

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та аудиту
Севастопольський інститут банківської справи Української академії банківської справи
Національного банку України

Dmytro V. VEREMCHUK

PhD in Economics, Associate Professor of Accounting and Auditing Department, Sevastopol Institute of Banking of Ukrainian Academy of Banking of the National Bank of Ukraine (Kyiv)

Леся Олегівна ГАРЯГА

кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів та кредиту
Севастопольський інститут банківської справи Української академії банківської справи
Національного банку України

Lesya O. GARYAGA

PhD in Economics, Associate Professor of Finance and Credit Department, Sevastopol Institute of Banking of Ukrainian Academy of Banking of the National Bank of Ukraine (Kyiv)
e-mail: dveremchuk@ukr.net

Анотація. У статті досліджено теоретичні засади податкової політики держави, уточнено її економічну сутність. Визначено цілі та завдання податкової політики виходячи із об'єктивних функцій податків. Доповнено систему принципів податкової політики, уточнено її критерії реалізації, інструментарій і види.

Summary. The paper studies the theoretical principles of tax policy as well as its economic substance has been specified. Stated are the objectives tasks of tax policy based on objective functions of taxes. Supplemented is the system of tax policy principles, specified are the criteria for implementation as well as tools and types.

Ключові слова: податки, оподаткування, податкова система, податкова політика, функції податків, принципи податкової політики.
Key words: taxes, taxation, tax system, tax policy, tax functions, principles of tax policy.

Постановка проблеми. У контексті імперативу забезпечення економічного зростання, високих темпів суспільного відтворення та соціальної справедливості в суспільстві особливого значення набуває проведення державою ефективної фінансової політики, зокрема – шляхом формування та реалізації виваженої податкової політики. Податкова політика є одним із найважливіших важелів регулювання соціально-економічних процесів, що обумовлюється підвищенням впливу держави на економіку і суспільне життя. Серед країн світу рівень перерозподілу ВВП через податки є іноді дуже високим, а тому податкові інструменти

регулювання здійснюють вплив на економічний розвиток і відтворювальні процеси як окремого ринкового агента, так і держави в цілому.

Аналіз останніх публікацій та досліджень. Фундаментальні основи теорії податків були закладені у працях А. Вагнера, Дж. М. Кейнса, А. Лаффера, Д. Рікардо, А. Сміта, Дж. Стігліца та ін. Вагомим у цьому плані є доробок зарубіжних вчених Ф. Велейоза, Дж. Вогета, Р. Б. Девайса, К. Петерса, В. Танзі, Е. К. Хайеса, Ф. Хейнеммана, П. Шварца та російських дослідників І. Ф. Іскакової, Ж. Н. Мамбеталієвої, С. А. Пантюхіної, А. І. Погорлецького, М. Т. Оспанова, М. А. Сафіуліна та ін. Чимало напрацювань щодо

дослідження економічної природи податкової політики зроблено і вітчизняними науковцями, зокрема: В. Л. Андрущенком, О. Д. Василюком, В. П. Вишневським, О. М. Десятнюк, І. І. Д'яконовою, А. О. Єпіфановим, Ю. Б. Івановим, А. І. Крисоватим, І. О. Луїною, С. В. Леоновим, І. О. Лютим, П. В. Мельником, Н. С. Педченко, І. В. Салом, А. М. Соколовською, Л. Л. Тарангул, В. М. Федосовим, С. І. Юрієм та ін.

Високо оцінюючи накопичений досвід щодо здійснення податкової політики держави, зауважимо, що залишаються відкритими питання формалізації її структурних складових. Об'єктивна потреба у розвитку наукових досліджень з даної проблематики, її актуальність та практична значущість для розвитку економіки України обумовили вибір теми роботи, її мети та завдань.

Мета статті полягає у дослідженні економічної сутності податкової політики держави, її цілей і завдань, принципів і критеріїв реалізації, інструментарію і видів.

Обґрунтування отриманих наукових результатів. Для досягнення поставлених перед податковою політикою завдань процесах потрібен глибокий науковий підхід до розуміння сутності поняття «податкова політика». Відмітимо, що даний термін походить від двох категорій: «політика» та «податки».

Термін «політика» можна досліджувати у двох напрямках: як суспільну науку і як особливий вид діяльності на різних рівнях (макрорівні і мікрорівні). При цьому, економічна політика – це багатовимірний, складний і динамічний процес і має відношення до всіх галузей державного втручання.

Прикметник «податкова» у понятті «податкова політика» вказує на сферу докладання зусиль держави у процесі управління. Між собою категорії «податки» та «політика» співвідносяться як об'єктивне та суб'єктивне. За діалектичним підходом податкові відносини у кінцевому підсумку зумовлюють політику, проявляючись в ній через взаємоузгодженість інтересів держави, ринкових агентів та різноманітних ланок економічної системи [1, с. 38].

Аналіз різних підходів вітчизняних і зарубіжних вчених до визначення економічної сутності податкової політики дозволяє сформулювати такі висновки:

- податкова політика – це діяльність держави в сфері оподаткування;
- податкова політика – це сукупність правових, економічних і організаційних заходів у сфері регулювання податкових відносин;
- перед податковою політикою ставляться принаймні дві цілі: забезпечення податкових надходжень і стимулювання економічного зростання;

- податкова політика є складовою частиною загальної фінансової політики держави на середньострокову і довгострокову перспективу;
- податкова політика реалізується в межах податкової системи держави;
- регламентованість податкової політики – законодавчо-правова.

На наш погляд, слід чітко розрізняти процес розроблення (формування) і процес реалізації податкової політики. Якщо кейнсіанська теорія досліджувала процес реалізації податкової політики (вплив фіскальних заходів на економіку), то в центрі неокласичної теорії знаходився процес розроблення податкової політики – політичний механізм формування рішень у сфері оподаткування [2, с. 202]. У цілому ж, розроблення податкової політики – це ухвалення державною владою рішень у сфері оподаткування в межах правового поля і оперативного управління, із врахуванням соціально-економічної ситуації в країні. Водночас, реалізація податкової політики – це процес використання інструментів державного втручання, які зумовлені необхідністю досягнення відповідних цілей, та пов'язаний з інституційною взаємодією влади з ринковими агентами.

Місце податкової політики в системі податкових відносин, а також фактори, що зумовлюють її формування і реалізацію, представлені на рис. 1.

Отже, податкова політика суттєво визначається і змінюється під впливом внутрішніх і зовнішніх факторів. На наш погляд, найбільш значущим фактором зовнішнього середовища є участь держави в процесах міжнародної економічної інтеграції, що об'єктивно вимагає уніфікації окремих елементів оподаткування держав, узгодженості їх податкових політик, напрямів податкових реформ тощо.

Виходячи з цього можна вважати, що податкова політика – це сукупність цілеспрямованих заходів держави щодо науково-методичного, нормативно-правового, інституційно-організаційного, інформаційно-аналітичного, ресурсного забезпечення процесів встановлення і стягнення податків та їх адміністрування, що спрямовані на задоволення потреб і інтересів суспільства, а також реалізацію об'єктивних функцій податків з урахуванням впливу факторів внутрішнього середовища і зовнішніх векторів економічної інтеграції.

Формування і реалізація податкової політики передбачають визначення її цілей і завдань, які обумовлені потребами та інтересами суспільства. Зазначимо, що при обґрунтуванні цілей податкової політики необхідно виходити із об'єктивних функцій податків, тобто вираженні суспільного призначення податків як інструменту перерозподілу національного доходу.

В економічній літературі [1; 4; 5; 6] зазначається, що функція податків є фіскальна, соціальна і регулююча.

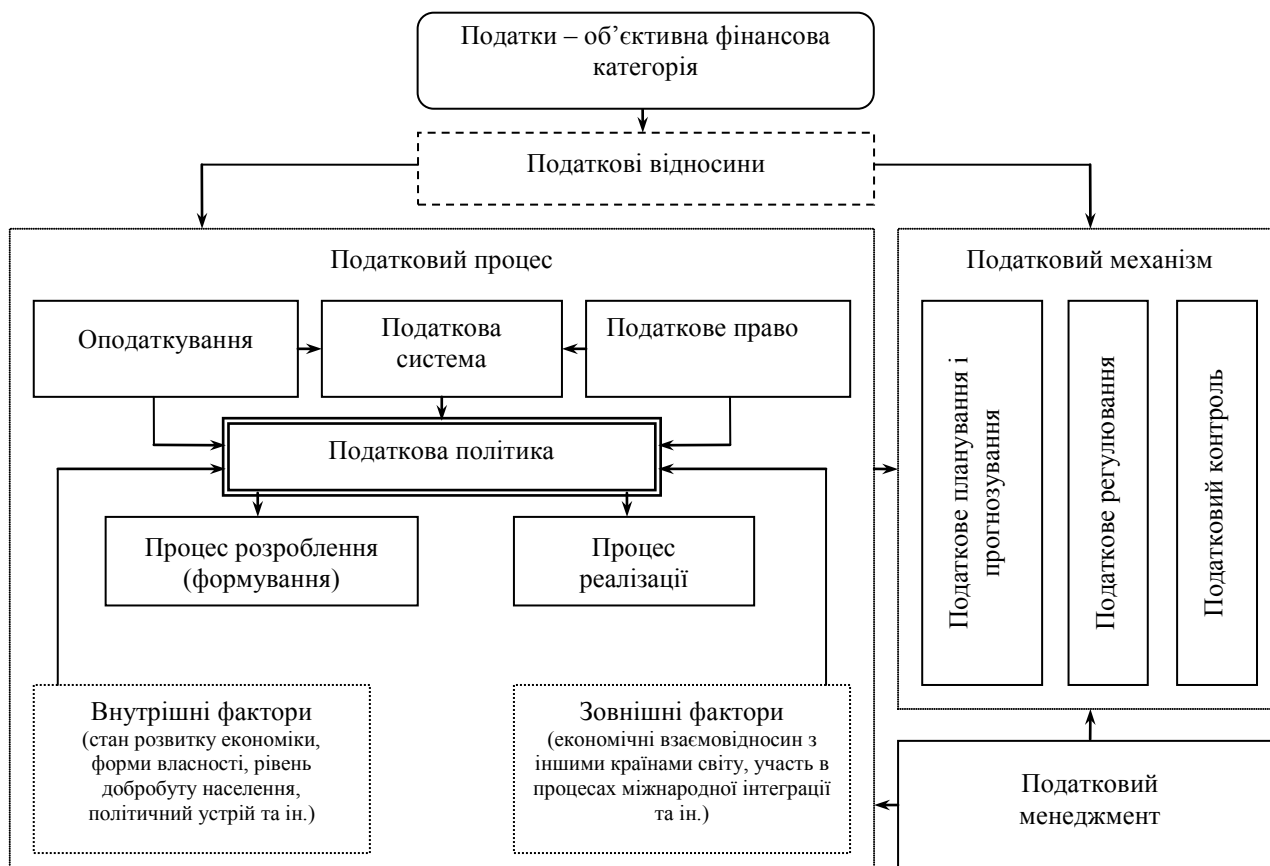


Рис. 1. Податкова політика в системі податкових відносин
 Джерело: складено авторами на основі [2; 3]

Фіскальна функція податків (від давньоримського «фіск» – казна) передбачає реалізацію головного суспільного призначення податків – формування грошових ресурсів держави для фінансування суспільних потреб. Виходячи з цього, однією із цілей податкової політики буде саме формування грошових ресурсів для реалізації функцій держави, а її завданням в межах цієї функції податків – забезпечення достатнього рівня податкових надходжень до бюджету, досягнення постійності, стабільності і рівномірності в отриманні податків, організація ефективного податкового контролю, встановлення відповідальності за порушення у сфері оподаткування.

Соціальна функція податків полягає у підтримці соціальної рівноваги в суспільстві шляхом зміни співвідношення між доходами окремих соціальних груп населення [6, с. 28]. Реалізуючи цю функцію, держава спрямовує кошти на користь слабших і незахищених категорій громадян за рахунок покладання податкового тягаря на ті верстви населення, що є більш забезпеченими. Отже, ціллю податкової політики буде забезпечення вирівнювання доходів різних соціальних груп населення. Завданням податкової політики в цьому контексті є: підтримання соціальної рівноваги у суспільстві; встановлення соціальної

справедливості; забезпечення добробуту, якості життя населення.

Регулююча функція податків полягає у забезпеченні регулювання економічних процесів в державі за допомогою елементів податків (ставок податків, податкових пільг тощо). Виходячи з цього визначення, ціллю податкової політики держави є забезпечення державою впливу на розвиток економіки і процес суспільного відтворення, а її завданнями є: стимулювання розвитку галузей економіки; встановлення сприятливого інвестиційного клімату; активізація ділової активності підприємств; встановлення перешкод для розвитку певних економічних процесів; відновлення та примноження наявних ресурсів.

Податкова політика формується виходячи з певних принципів, які відображають її цілі і завдання. Науково-теоретичну цінність, на наш погляд, має підхід В. Н. Єдронові і Н. Н. Мамікіної, згідно якого система принципів податкової політики включає окремо принципи оподаткування (базові) і власне принципи податкової політики (похідні). Так, до принципів оподаткування зараховують: рівномірність і справедливість; ефективність; відповідність податків; множинність податків; універсалізація; зручність і час справляння; визначеність

податкової системи; одночасність обкладання; гласність; юридичні принципи. Принципи податкової політики поділяють на загальнонаукові і методологічні. Загальнонауковими принципами є: еволюційність; обґрунтованість; відповідність; гнучкість. До групи методологічних принципів відносяться: рівність і справедливість; економічна ефективність; стабільність законодавства; системність; єдність; гласність [7, с. 37]. Науковці зазначають, що принципи оподаткування первинні, а політики – вторинні, і в частині методологічних принципів похідні від перших.

Дійсно, перелічені принципи є науково обґрунтованими і практично доцільними, враховують усі аспекти податкової політики. Але вважаємо, що проблема полягає не у встановленні принципів, а в їх додержанні. Щодо складу принципів, то це визначається соціально-економічними реаліями держави.

Так, однією із характерних особливостей сучасного соціально-економічного розвитку України є поглиблення участі її в процесах світової глобалізації. Зміни в соціально-економічному житті українського суспільства викликали необхідність по-новому подивитися на інтеграційні процеси в Європі, на питання входження нашої країни до європейського економічного простору. Одне з головних місць у цих процесах посідає вітчизняна політика у галузі оподаткування, яка повинна враховувати досвід ЄС.

Динаміка рівня оподаткування в Європі характеризується певною узгодженістю реформаторських курсів нинішніх держав-членів ЄС, що, зокрема, добре простежується у загальній тенденції частки податків у ВВП (рис. 2). Це пояснюється, з одного боку, об'єктивною необхідністю виробництва достатнього обсягу суспільних благ і підтримання високого рівня

соціального захисту населення як наслідку впливу тенденцій соціально-економічного розвитку держав колишнього соціалістичного табору, з іншого, – вимогою посилення ролі держави у забезпеченні стійкого економічного зростання та збереження традиційно сильних позицій Західної Європи на міжнародній арені [8, с. 186]. Дані рис. 2 також свідчать про досягнення певних здобутків у реалізації проголошеної європейської стратегії трансформації економічної політики України, у т. ч. податкової політики, оскільки навіть такий показник як частка податків у ВВП досяг середньоевропейського рівня.

Отже, сучасні геополітичні та гео економічні вектори обумовлюють актуальність подальшого реформування оподаткування в Україні на основі стратегії європейської інтеграції, що не узгоджується із чинною системою принципів оподаткування, що визначена як Законом України «Про систему оподаткування» (до 2011 р.), так і Податковим кодексом України [11] (з 2011 р.). Система принципів податкової політики повинна бути змінена, спираючись на науково-обґрунтовані принципи з обов'язковими закріпленням принципу інтеграційності. Сутність останнього полягає у необхідності забезпечення трансформації складу, структури та елементів податків, а також загальних напрямів податкових реформ відповідно до вимог міжнародних економічних об'єднань. Цей принцип органічно доповнює існуючу систему принципів, надає можливість враховувати світові тенденції та декларує необхідність трансформації вітчизняної податкової практики до вимог загальноєвропейської.

Принципи обумовлюють методологічні критерії реалізації податкової політики, які на думку В. І. Довгалюк і Ю. Ю. Ярмоленко «... забезпечують оптимальний вплив податкової політики на

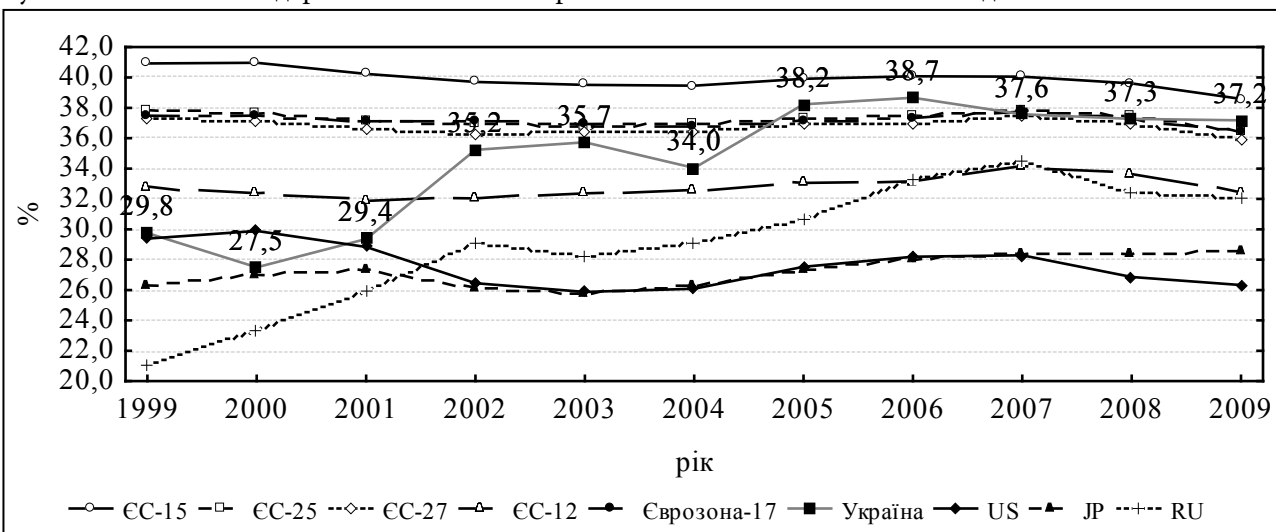


Рис. 2. Динаміка частки податків у ВВП протягом 1999-2009 рр., %

Джерело: складено авторами на основі [9; 10]

інтереси платників податків і держави» [12, с. 19]. До таких критеріїв зараховують: 1) критерій фіскальної достатності (забезпечення такої величини податків, яка є бажаною для інтересів держави); 2) критерій економічної ефективності (вплив податків на інтереси економічних суб'єктів); 3) критерій соціальної справедливості (підвищення добробуту суспільства і забезпечення справедливого розподілу податків між різними верствами населення); 4) критерій стабільності (незмінність правового регламентування податків протягом певного періоду); 5) критерій гнучкості (необхідність своєчасного реагування податкової політики на зміну соціально-економічних показників). У реальних умовах принципи та критерії податкової політики держави взаємопов'язані та взаємозалежні.

Як зазначає А. І. Крисоватий «... цілі, на досягнення яких направлена податкова політика, впливають на вибір методів її здійснення, тобто способів практичної реалізації» [13, с. 46]. Усі методи податкової політики можна об'єднати в групи: 1) пониження або підвищення податкового навантаження на платників; 2) заміна одних способів і форм оподаткування іншими, введення нових або скасування існуючих податків; 3) зменшення або збільшення сфери впливу тих чи інших податків, або системи оподаткування в цілому; 4) запровадження або скасування податкових преференцій; 5) маніпулювання прогресивними та пропорційними прийомами оподаткування і введення диференційної системи податкових ставок. При цьому, інструменти податкової політики – це саме ті важелі, за допомогою яких спрацьовують методи оподаткування і досягаються певні цілі податкової стратегії і тактики. До таких інструментів належать: податкові ставки, податковий кредит, податкові преференції і пільги, податкові стимули і санкції, податкова амністія і податкові канікули, формування податкової бази, встановлення об'єктів і суб'єктів оподаткування тощо.

Зміст податкової політики можна поділити на стратегічний і тактичний напрями. Стратегічна податкова політика обґрунтовує шляхи вдосконалення податкової системи і механізму управління останньою виходячи з пріоритетів економічної і соціальної політики держави, визначає прогноз вірогідних змін рівня податкових надходжень з урахуванням перспектив розвитку економіки і ринкової кон'юнктури. Тактичний напрям припускає розробку основних форм реалізації стратегічних завдань держави та їх практичне втілення в існуючій податковій системі. Крім цього, передбачається оперативна зміна умов податкового обкладання (ставок, пільг, строків сплати тощо) відповідно до необхідних коригувань економічного курсу, що проводиться урядом [14, с. 154].

Податкова політика може впливати на економічний цикл як автоматично (недискреційно), так і дискреційно [6, с. 113]. Недискреційна податкова політика базується на теоретичному припущенні, що система оподаткування має здатність автоматично впливати на економічний цикл, тобто має стабілізуючий автоматичних ефект. Дискреційна податкова політика передбачає свідоме внесення змін у чинну податкову систему з метою збільшення чи зменшення обсягу податкових надходжень до бюджету залежно від фази економічного циклу. Така політика може бути стимулюючою або обмежувальною.

Виходячи із цілей фіскального регулювання податкова політика може набувати різних форм, серед яких Є. В. Поролло і В. В. Казаков виділяють такі:

1. Політика максимальних податків характеризується збільшенням кількості податків, зростанням податкових ставок, скороченням податкових пільг з метою збільшення податкових надходжень до бюджету. Однак жорсткі умови оподаткування можуть спровокувати їх скорочення у зв'язку із згортанням виробництва і ухиленням платників від оподаткування.

2. Політика економічного розвитку передбачає скорочення податкового навантаження при зниженні рівня бюджетних видатків, перш за все соціальних програм. Негативним наслідком такої політики є те, що скорочення соціальних видатків не завжди компенсується розширенням ділової активності.

3. «Змішана» політика поєднує в собі попередні форми, забезпечуючи високий рівень податків, які направляються на реалізацію соціальних гарантій. Як недолік такого підходу можна виділити провокування інфляції [14, с. 154].

Досліджуючи податки як засіб реалізації і підтримки загальної соціально-економічної політики, А. В. Аронов і В. А. Кашин виокремлюють дві моделі податкової політики: ліберально-обмежену і соціально-навантажену. Перша модель покликана реалізувати такі політичні пріоритети, як нарощування виробництва товарів, вихід та експансія на нові зовнішні ринки, зростання доходів населення за рахунок приватної ініціативи громадян. В межах моделі чітко дотримується граничний рівень податкових вилучень, надаються широкі інвестиційні пільги, обмежене втручання держави в господарську діяльність. Це породжує зниження соціальних пільг, а позитивними результатами такої політики визнаються стабільність національної валюти, експорт праці, обмеження зростання зовнішнього боргу. Подібну політику нині проводять країни Південно-східної Азії, Індія, Китай, Бразилія, Мексика та інші.

Друга модель покликана сприяти реалізації таких завдань як підтримка споживчого попиту,

високої частки експорту, експансії капіталу, забезпечення зайнятості та скорочення нерівності в розподілі доходів. Інструментами податкової політики є високі податкові ставки, насамперед по соціальних податках, усунення податкових перешкод для міграції капіталів, застосування ПДВ. Вона характерна для розвинених європейських країн, що орієнтовані на захист і розширення досягнутого рівня конкурентоспроможності економіки та підтримують високий рівень соціальних гарантій населення [15, с. 366].

Висновки. Отже, аналіз економічної природи податкової політики держави показав складність і багатогранність цього явища та суттєву його роль у державному регулюванні економіки. З метою визначення сутності податкової політики застосовано науковий підхід, згідно якого даний термін походить від двох категорій: «політика» та «податки». За результатами критичного аналізу

категоріального апарату з'ясовано, що податкова політика держави – це сукупність цілеспрямованих заходів держави щодо науково-методичного, нормативно-правового, інституційно-організаційного, інформаційно-аналітичного, ресурсного забезпечення процесів встановлення і стягнення податків та їх адміністрування, що спрямовані на задоволення потреб і інтересів суспільства, а також реалізацію об'єктивних функцій податків з урахуванням впливу факторів внутрішнього середовища і зовнішніх векторів економічної інтеграції. Під час дослідження місця податкової політики в системі податкових відносин з'ясовані найбільш значущі внутрішні і зовнішні фактори, які визначають податкову політику держави. Останні обґрунтовують її цілі і завдання. При цьому формування і реалізація податкової політики України повинно здійснюватися виходячи із принципу інтеграційності.

Список використаних джерел

1. Веремчук Д. В. Сутність податкової політики та її роль у державному регулюванні економіки [Текст] / Д. В. Веремчук // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : зб. наук. праць. — Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2010. — Вип. 28. — С. 37–45.
2. Бечко П. К. Податковий менеджмент [Текст] : навч. посіб. / П. К. Бечко, Н. В. Лиса. — К. : ЦУЛ, 2009. — 288 с.
3. Иванов Ю. Б. Современные проблемы налоговой политики [Текст] : учебное пособие / Ю. Б. Иванов, А. Н. Тищенко. — Х. : ИД «ИНЖЭК», 2006. — 328 с.
4. Демиденко Л. М. Податкова система [Текст] : навч. посіб. / Л. М. Демиденко, Ю. Л. Субботович ; Мін-во освіти і науки України, КНУ ім.Т.Г. Шевченка. — К. : ЦУЛ, 2007. — 184 с.
5. Деева Н. М. Оподаткування в Україні [Текст] : навч. посіб. / Н. М. Деева, Н. І. Редіна [та ін.]. — К. : ЦУЛ, 2009. — 544 с.
6. Золотько І. А. Податкова система [Текст] : навч. посіб. / І. А. Золотько ; Мін-во освіти і науки України, КНЕУ. — К. : КНЕУ, 2005. — 204 с.
7. Едророва В. Н. Сущность и элементы налоговой политики [Текст] / В. Н. Едророва, Н. Н. Мамыкина // Финансы и кредит. — 2005. — № 5. — С. 37–40.
8. Крисоватий А. Діалектика трансформації податкової політики України в контексті європейської інтеграції [Текст] / А. Крисоватий, Т. Кошук // Журнал європейської економіки. — 2005. — № 2. — С. 185–202.
9. Revenue Statistics 1965-2009 [Text] / OECD. — Paris : OECD. — 2010. — 344 p.
10. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway [Text] / European Commission. — Luxembourg : Publications Office of the European Union. — 2011. — 430 p.
11. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>. — 01.07.2012. — Назва з екрану.
12. Довгалюк В. І. Податкова система [Текст] : навч. посіб. / В. І. Довгалюк, Ю. Ю. Ярмоленко ; Мін-во освіти і науки України. — К. : ЦУЛ, 2007. — 360 с.
13. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні доміанти та практика реалізації податкової політики в Україні [Текст] : Монографія / А. І. Крисоватий. — Тернопіль : Карт-бланш, 2005. — 371 с.
14. Поролло Е. В. Налоговая политика и ее влияние на общественное развитие [Текст] / Е. В. Поролло, В. В. Казаков // Вестник Томского государственного университета. — 2009. — № 319. — С. 153–156.
15. Аронов А. В. Налоги и налогообложение [Текст] : учебное пособие / А. В. Аронов, В. А. Кашин. — М. : Магистр, 2007. — 575 с.