

ТЕОРЕТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО ТРАНСФОРМУВАННЯ

© 2016 ФЕОФАНОВА І. В.

УДК 336.2

Феофанова І. В. Теоретичне забезпечення податкового трансформування

Метою статті є визначення питань, на які необхідно знайти відповіді, щоб науково обґрунтувати податкову трансформацію в Україні. Проаналізоване структурно-логічні зв'язки теорій, що забезпечують обґрунтування податкових систем та їх трансформування. Систематизовано різні точки зору на рівень податкового навантаження й розподіл податкового тягаря між великим і малим бізнесом. Визначено питання, які вимагають теоретичного обґрунтування при виборі моделі податкової системи. Зазначено, що частки непрямих і прямих податків та їх ставки можуть бути обґрунтовані шляхом розрахунків з використанням статистичних даних. Результати дослідження можуть бути використані для розробки алгоритму теоретичного обґрунтування податкової трансформації.

Ключові слова: податки, податкова система, податкове трансформування, наукове обґрунтування, теорія податків.

Рис.: 1. **Бібл.:** 10.

Феофанова Ірина Василівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту, Запорізька державна інженерна академія (пр. Соборний, 226, Запоріжжя, 69006, Україна)

E-mail: feofanovaiv@mail.ru

УДК 336.2

Феофанова І. В. Теоретическое обеспечение налоговой трансформации

Целью статьи является определение вопросов, на которые необходимо найти ответы, чтобы научно обосновать налоговую трансформацию в Украине. Проанализированы структурно-логические связи теорий, обеспечивающих обоснование налоговых систем и их трансформирование. Систематизированы различные точки зрения на уровень налоговой нагрузки и распределение налогового бремени между крупным и малым бизнесом. Определены вопросы, требующие теоретического обоснования при выборе модели налоговой системы. Определено, что доли косвенных и прямых налогов и их ставки могут быть обоснованы путем расчетов с использованием статистических данных. Результаты исследования могут быть использованы для разработки алгоритма теоретического обоснования налоговой трансформации.

Ключевые слова: налоги, налоговая система, налоговая трансформация, научное обоснование, теория налогов.

Рис.: 1. **Библ.:** 10.

Феофанова Ирина Васильевна – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учета, анализа, налогообложения и аудита, Запорожская государственная инженерная академия (пр. Соборный, 226, Запорожье, 69006, Украина)

E-mail: feofanovaiv@mail.ru

UDC 336.2

Feofanova I. V. Theoretical Provision of Tax Transformation

The article is aimed at defining the questions, giving answers to which is necessary for scientific substantiation of the tax transformation in Ukraine. The article analyzes the structural-logical relationships of the theories, providing substantiation of tax systems and transformation of them. Various views on the level of both the tax burden and the distribution of the tax burden between big and small business have been systematized. The issues that require theoretical substantiation when choosing a model of tax system have been identified. It is determined that shares of both indirect and direct taxes and their rates can be substantiated by calculations on the basis of statistical data. The results of the presented research can be used to develop the algorithm for theoretical substantiation of tax transformation.

Keywords: taxes, tax system, tax transformation, scientific substantiation, theory of taxes.

Fig.: 1. **Bibl.:** 10.

Feofanova Iryna V. – PhD (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis, Audit and Taxation, Zaporizhia State Engineering Academy (226 Sobornyi Ave., Zaporizhia, 69006, Ukraine)

E-mail: feofanovaiv@mail.ru

Україна знаходиться в стані перманентного податкового трансформування. Однак більшість змін у податковому законодавстві не мала і не має достатнього наукового обґрунтування і не пов'язується зі стратегією розвитку економіки держави [1]. При реформуванні оподаткування не враховується вплив змін податкової політики на поведінку споживачів і бізнесу, не існує зв'язку між збільшенням податків і кількістю й якістю послуг, що надаються державою. Тому питання теоретичного забезпечення змін податкової системи, податкової політики і податкового законодавства набувають значної актуальності.

Напрями та проблеми податкової трансформації в Україні досліджуються в працях багатьох вчених, а саме: Т. Бугай, В. Ільяшенко, А. Крисоватого, І. Лютого, В. Мельника, П. Мельника, М. Пасічного, О. Соскіна, Л. Тарангул та інших.

Думки економістів щодо реформування податкової системи України суттєво різняться. Головні розбіжності виникають з питань, чи можна ще збільшувати податкове навантаження; хто повинен нести основне податкове

навантаження – великий або малий бізнес; на податкові системи яких країн слід орієнтуватися.

Метою статті є визначення питань, які необхідно вирішити для наукового обґрунтування податкових трансформацій.

Для наукового обґрунтування змін у податковій системі необхідно звернутися до теорії податків. Теорія податків – комплексне поняття, вона поєднує різні розділи та питання економічної науки, а також правознавства. Ці взаємозв'язки представлені на рис. 1.

До складу теорії податків входять, насамперед, теорії, які визначають суть категорії «податки». З погляду сучасної теорії економіки суспільного сектора основною функцією держави вважається надання своїм громадянам суспільних благ, у зв'язку з чим податки розглядаються як витрати на їх виробництво. Крім того, за споживачами залишається безперечне право домагатися мінімізації своїх витрат (податків).

Таким чином, єдиним змістом і виправданням податків у демократичному суспільстві вважаються максимальне задоволення попиту платників податків на

суспільні блага й визнання його громадянами принципів перерозподілу доходів.

Основна функція податків – формування доходів бюджету. Усі питання, пов'язані з державним бюджетом, вивчаються теорією фінансів і фінансової політики. Головні питання, що вирішуються на цьому етапі, – балансування доходів та витрат уряду, при цьому наявність дефіциту бюджету не заперечується, оскільки він має стимулюючий вплив на економіку, головне, щоб він залишався в певних межах.

Потреба держави в коштах залежить від моделі економічної системи. Розвинені країни мають соціально орієнтовані економіки, однак участь держави в підтримці малозабезпечених верств населення різна. Відомі три основні моделі соціальної держави: *ліберальна* (англосаксонська), *соціально-демократична* (скандинавська), *консервативна* (континентальна європейська).

Ліберальна модель припускає захист найбільш нужденних верств населення. Основною передумовою є переконаність, що люди самі можуть подбати про свій добробут. Частка податків у ВВП країн з такою моделлю (Велика Британія, США) перебуває на рівні 30–35%. Соціально-демократична модель припускає підтримку всього населення, спрямована на недопущення бідності й забезпечення гідного рівня життя всім громадянам. Досягається це за допомогою прогресивного оподаткування й зменшення диференціації доходів. Частка податків у ВВП у таких країн, наприклад Швеції, становить 50–52%. Третя модель характерна для Німеччини, Австрії, Італії, Франції. Модель ґрунтується на системі соціального страхування, з виплатою внесків як працівниками, так і роботодавцями. Пріоритет віддається обов'язковому страхуванню, частка приватного добровільного страхування відіграє допоміжну роль. У цьому випадку боротьба з бідністю здійснюється одночасно зі створенням гідних умов життя для всіх громадян. Частка податків у ВВП у таких країнах становить близько 50%.

Таким чином, обсяги суспільних благ і послуг, що надаються державою, та рівень податкового навантаження встановлюються одночасно. Якщо обсяги державних зобов'язань зростають, то повинні збільшуватися податки. Неможливо одночасно збільшувати видатки і зменшувати надходження до бюджету, це означатиме, що країна буде накопичувати борги.

Більшість економістів вважає, що податкове навантаження в Україні перевищує допустимі показники. Інші доводять, що, з урахуванням наявності тіншового сектора, податкове навантаження помірне і становить приблизно 20–23%, однак вони також проти його збільшення, а вирішення проблеми збільшення податкових надходжень бачать у детінізації економіки.

Якщо вважати оптимальним рівень податкового навантаження 30% [2], то в Україні перерозподіл ВВП через бюджет становить 29,1%, а податкові надходження – 23,5% ВВП [3]. Таким чином, податкове навантаження є помірним, однак розподіл його нерівномірний, і окремі платники податків дійсно страждають від непосильного податкового навантаження.

Оскільки населення в Україні не бачить зв'язку між сплаченими в бюджет податками і послугами, отриманими з боку держави, то рівень податкового навантаження має бути менше, ніж у країнах із соціально-демократичною моделлю економіки. Орієнтуватися потрібно на ліберальну модель з невисокими обов'язковими внесками до фондів соціального страхування. Соціологічні дослідження доводять, що українці згодні сплачувати до бюджету не більше 10% доходу [4].

Додаткові державні послуги можуть бути забезпечені на рівні місцевих громад, які повинні мати право встановлювати з цією метою додаткові збори. До того ж, місцеві бюджети легше контролювати, і врешті-решт людина повинна зрозуміти, що не має нічого безоплатного, за все потрібно платити.

Окреме рішення при формуванні податкової системи необхідно прийняти щодо оподаткування підпри-

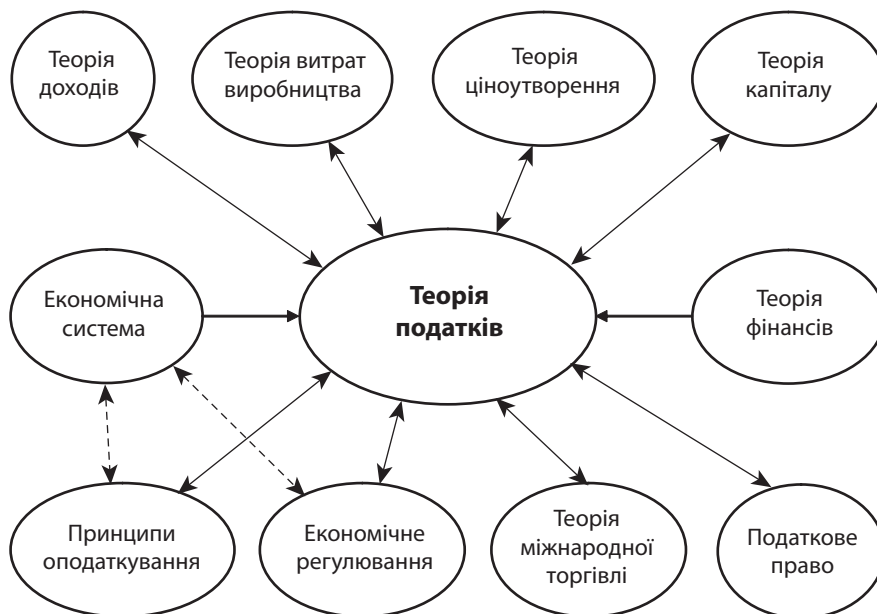


Рис. 1. Взаємозв'язки теорії податків з економічними теоріями

емств. Чи повинні приватні підприємства як юридичні особи брати участь у фінансуванні доходів бюджету або це обов'язок тільки фізичних осіб, тобто домогосподарств? Чи не є пільги для малого бізнесу допомогою не тільки підприємствам, але й зниженням податкового тягаря на окремих громадян, оскільки дуже складно відокремити прибуток підприємства, що перебуває в одноособовому володінні, і доходи його власника? Чи не стане бажання зберегти пільги на перешкоді для розвитку бізнесу, зростання підприємства? І чому саме підприємці повинні звільнитися від участі у фінансуванні суспільних благ?

Відповіді на ці питання неможливо знайти шляхом розрахунку, суспільство повинне вирішити, що його більше турбує: бідність або нерівність? Ці питання стосуються індивідуальних цінностей, світогляду, які залежать також від традицій і визначають менталітет людини. Економічна теорія може тільки пояснити різницю у наслідках того чи іншого вибору.

Частина економістів вважають, що потенціал оподаткування значно більший у великих підприємств, тому вони повинні нести податковий тягар, а малі та середні підприємства необхідне оподатковувати в меншому ступені [2]. Як аргументи на захист своєї позиції вони наводять такі факти:

- ✦ малі підприємства ніколи не розглядаються як наповнювач бюджету, лише як джерело робочих місць;
- ✦ механізми трансферного ціноутворення дають змогу великим підприємствам ухилятися від оподаткування, тому є можливість значно збільшити податкові надходження в разі усунення таких механізмів;
- ✦ легше контролювати меншу кількість великих підприємств;
- ✦ великий бізнес знаходиться у власності олігархів, впливаючи на владу, вони домагаються пільг.

У сучасних умовах, коли більша частина населення знаходиться на межі бідності, пропозиції, що за все повинні платити олігархи, дуже популярні у країні. Такі думки ґрунтуються на тому, що, отримавши в результаті приватизації власність на пільгових умовах, тобто за ціною, значно нижчою суспільних витрат на створення активів і нижче ринкової ціни, власники підприємств не намагаються використовувати її в інтересах суспільства.

Інші економісти доводять, що малий бізнес майже не сплачує податків (податкове навантаження становить 0,5–7% прибутку). Таке становище формує асоціальну поведінку. Власники малих підприємств і ФОП – це основа середнього класу України. У розвинутих країнах середній клас є опорою держави, однак це не відповідає стану справ в Україні. До того ж, якщо податки будуть сплачувати лише великі підприємства, уряд буде діяти в інтересах саме таких підприємств, тому що «хто платить, той і замовляє музику».

Таким чином, податки стосуються не тільки відносин між державними органами й платниками податків, але і взаємовідносин людей один з одним, тому що без-

посередньо пов'язані з таким важливим поняттям, як справедливість, яке може бути виражене як рівність податкового навантаження окремих людей, підприємств, організацій.

Який би конкретний принцип не був покладений в основу відносної рівності податкових зобов'язань, «демократичне» оподаткування передбачає, по-перше, рівність по горизонталі, й, по-друге, рівність по вертикалі. Перше – це безпосередня рівність зобов'язань для всіх осіб, що перебувають в однаковому положенні з погляду прийнятих принципів; друге – відповідність диференціації податкових зобов'язань відмінностям у їх положенні. Обидва принципи по суті виражають ідею заборони на дискримінацію в оподаткуванні.

Податкова система держави, яка ґрунтується на визначених принципах оподаткування, охоплює види податків, платників податків і контролюючі органи. Формування ефективної податкової системи потребує значних зусиль, тому використовують досвід інших країн, адаптуючи вже відомі системи до реалій економічного життя у своїй країні.

Питання, на податкові системи яких країн слід орієнтуватися при реформуванні податкової системи України, для більшості економістів є однозначним – на податкові системи розвинутих країн, оскільки вони мають високий рівень життя.

Деякі економісти вважають, що для проведення кардинальних заходів у податковій сфері не потрібно широко застосовувати досвід західних країн, бо їх податкові системи формувалися в минулому, а нам слід орієнтуватися на майбутнє і враховувати досвід країн, що недавно мали високі темпи економічного зростання (Південна Корея, Китай). Однак відомо, що ті інструменти, які з успіхом були застосовані в одній країні, не дають результату в іншій. Вибирати необхідне те, що підходить саме вашій країні.

Коли говорять про наукове обґрунтування податкової політики, перш за все мають на увазі вибір об'єктів оподаткування, розрахунки ставок і встановлення пільг, визначення їх впливу на ділову активність, інвестиції, темпи економічного зростання, обсяги тіньової економіки тощо.

Об'єктами оподаткування є доходи, майно, споживання, міжнародні операції й т. п. Таким чином, до теорії податків безпосереднє відношення мають теорія доходів, витрат виробництва, міжнародної торгівлі й т. ін. Навколо об'єктів оподаткування, ставок податків та пільг точиться чимало дискусій.

Першим постає питання, які податки – прямі або непрямі – будуть забезпечувати основні податкові надходження. Вибір оптимального співвідношення прямих і непрямих податків має ключове значення для формування ефективної податкової системи. Так, у США і Швейцарії основна частка податкових надходжень припадає на прямі (прибутковий податок), а в таких країнах ЄС, як Франція, Греція, Іспанія – на непрямі податки [5; 6]. У розвинутих країнах останнім часом збільшується частка прямих податків, а частка непрямих податків поступово зменшується [5; 7]. Прямі та непрямі податки

мають свої особливості, що залежно від обставин можуть бути як перевагами, так і вадами [5; 6].

Прямі податки більш справедливі з точки зору здатності їх сплачувати, також вони, як правило, не перекладаються на інших осіб. Однак прямі податки мають значний вплив на стимули до праці, інвестування та прийняття на себе підприємницьких ризиків. Досвід розвинених країн доводить, що оподаткування доходів є дієвим інструментом перерозподілу доходів. Серед чинників, що впливають на обсяги надходжень від податку на доходи з фізичних осіб в Україні, можна виділити такі: зростання ставок оподаткування, підвищення мінімального рівня заробітної плати, легалізація виплати зарплати – збільшують надходження; навмисне зниження платниками оподаткованого доходу – зменшує надходження [8].

Непрямі податки можуть перекадатися на інших осіб, мають кумулятивний ефект, збільшення їх ставок викликає інфляцію, але вони забезпечують більш стабільні надходження до бюджету та легше сплачуються, тому в умовах кризи непрямі податки мають перевагу над прямими податками [5; 6].

Таким чином, види податків та їх ставки можуть бути обґрунтовані та підтвержені розрахунками. Економічна наука пропонує також методи розрахунку втрат суспільства від нерівності в доходах, наприклад показник Аткінсона. Існують методи розрахунку ефективності оподаткування та розподілу податкового навантаження [9].

Питання розробки механізму стягнення податків, їх розрахунків і перерахування в бюджет, контролю своєчасного й повного виконання зобов'язань ставляться до теорії організації оподаткування. Ця частина теорії податків тісно пов'язана з податковим правом. Саме адміністрування податків – найбільш уразлива ланка податкової системи України. Складність та незрозумілість законодавчих вимог, зайва бюрократизація процесу сплати податків потребують занадто великих витрат часу і коштів з боку платників податків і податкових органів. Крім того, неоднозначне трактування норм законодавства породжує корупцію, що потребує додаткового контролю з боку держави та суспільства в цілому. Тому спрощення процесу справляння податків може дати більший ефект для детінізації економіки, ніж обґрунтування ставок податків. В. Крупін, досліджуючи державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності територіально-виробничих систем, дійшов висновку, що податкова складова механізму регулювання є найбільш складною, нестабільною і дестимулюючою [10, с. 143].

Вплив податків на ділову активність уможлиблює використання податкової політики для макроекономічного регулювання. Загальні рекомендації такі: при погіршенні ринкової кон'юнктури податкове навантаження слід зменшувати, при економічному зростанні, щоб запобігти інфляції, податки збільшують.

Ця сфера діяльності припускає макроекономічне прогнозування майбутньої ситуації в економіці й розрахунки податкового ефекту. Може здатися, що поведінка людей зводиться нанівець всі теоретичні припущення.

За розрахунками, що наведені у праці [3], зниження ставок податку на прибуток підприємств впродовж 2011–2014 рр. (з 25% до 18%) супроводжувалося зменшенням надходжень та відповідного коефіцієнта еластичності по ВВП. Автор вважає, що сподіватися на «зростання податкових надходжень згідно з класичними економічними доктринами при зниженні ставок оподаткування в Україні не виявляється можливим».

Це доводять і зміни в оподаткуванні заробітної плати. Так, знижуючи ставку ЄСВ для роботодавців, уряд розраховував на підвищення заробітної плати працівників та її легалізацію, однак цього не відбулося. Зниження витрат виробників не привело ні до зниження цін, ні до розширення обсягів виробництва, що могло позначитися на рівні безробіття.

ВИСНОВКИ

Таким чином, економічна наука не здатна дати відповіді на всі питання, які необхідно вирішити при формуванні податкової політики. Так, можна розрахувати податкові надходження за різними ставками податків, втрати суспільства від нерівності в доходах і наданих пільг, однак податковий ефект передбачити не завжди можливо.

По окремих питаннях економічна теорія може тільки пояснити різницю в наслідках того чи іншого вибору. Тому для формування сучасної податкової системи України слід визначити:

- ✦ які суспільні блага держава буде надавати громадянам і в якому обсязі, хто може розраховувати на державну допомогу, тобто визначити економічну модель економіки;
- ✦ яку частину свого доходу за даним рівнем заробітної плати (доходів) людина здатна сплачувати в бюджет, від чого (благ першої необхідності, або розкоші) їй при цьому необхідно буде відмовитися;
- ✦ як досягти справедливого і стабільного балансу в розподілі податкового тягаря між галузями економіки, домогосподарствами;
- ✦ яким чином податкова система здатна стимулювати інвестування;
- ✦ яким чином спростити справляння податків. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Бугай Т. В. Щодо концепції реформування податкової системи України / Т. В. Бугай, О. П. Герус // Реформування податкової системи України в контексті глобалізаційних викликів: матеріали науково-практичної конференції (21.11.2014 р., м. Ірпінь), 2014. – 270 с.
2. Соскін О. І. Трансформація податкової системи в контексті формування сучасної економічної моделі України / О. І. Соскін // Економічний часопис -XXI. – 2010. – № 3-4. – С. 7-14.
3. Касперович Ю. В. Стратегічні пріоритети і завдання податкової реформи в Україні: аналітична записка [Електронний ресурс] / Ю. В. Касперович. – Режим доступу: http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/podatкова_ref-21822.pdf
4. Коркоц О. М. Позитивні та негативні процеси в умовах реформування податкового законодавства України / О. М. Коркоц // Науковий вісник Ужгородського національного університету. – 2015. – Вип. 5. – С. 66–69.

5. Ходякова О. В. Аналіз косвенного налогообложення в Україні / О. В. Ходякова // Проблеми економіки. – 2014. – № 1. – С. 298–303.

6. Пасічний М. Д. Механізм непрямого оподаткування в Україні: становлення та розвиток / М. Д. Пасічний // Бізнес Інформ. – 2013. – № 5. – С. 311–317.

7. Гаркушенко О. М. Непрямые налоги как источник доходов бюджета / О. М. Гаркушенко // Менеджер. – 2014. – № 2 (68). – С. 31–37.

8. Проць Н. В. Формування податкових надходжень місцевих бюджетів в контексті бюджетної децентралізації / Н. В. Проць // Фінансовий простір. – 2015. – № 1 (17). – С. 221–227.

9. Сибірянська Ю. В. Принцип рівності платника та його реалізація через оподаткування громадян податком на доходи фізичних осіб [Електронний ресурс] / Ю. В. Сибірянська // Ефективна економіка. – 2015. – № 11. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4501>

10. Крупін В. Є. Державне регулювання зовнішньоекономічної діяльності територіально-виробничих систем : монографія / В. Є. Крупін; НАН України. Ін-т регіональних досліджень; наук. ред. С. О. Іщук. – Львів, 2009. – 218 с.

REFERENCES

Buhai, T. V. "Shchodo kontseptsii reformuvannya podatkovoi systemy Ukrainy" [As for the concept of reforming the tax system of Ukraine]. *Reformuvannya podatkovoi systemy Ukrainy v konteksti hlobalizatsiinykh vyklykiv*. Irpin, 2014.

Garkushenko, O. M. "Nepryamyye nalogi kak istochnik dokhodov byudzheta" [Indirect taxes as a source of budget revenues]. *Menedzher*, no. 2 (68) (2014): 31-37.

Kasperovych, Yu. V. "Stratehichni priorytety i zavdannia podatkovoi reformy v Ukraini" [Strategic priorities and objectives of

tax reform in Ukraine]. http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/podatкова_ref-21822.pdf

Korkots, O. M. "Pozytyvni ta nehatyvni protsesy v umovakh reformuvannya podatkovoho zakonodavstva Ukrainy" [Positive and negative processes in terms of reforming the tax legislation of Ukraine]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu*, no. 5 (2015): 66-69.

Khodyakova, O. V. "Analiz kosvennogo nalogooblozheniya v Ukraini" [Analysis of indirect taxation in Ukraine]. *Problemy ekonomiky*, no. 1 (2014): 298-303.

Krupin, V. Ye. *Derzhavne rehulivannia zovnishnyoekonomichnoi diialnosti terytorialno-vyrobnychkykh system* [State regulation of foreign economic activity of territorial and production systems]. Lviv, 2009.

Prots, N. V. "Formuvannya podatkovykh nadkhodzen mistsevykh biudzhetyv v konteksti biudzhethnoi detsentralizatsii" [Formation of tax revenues of local budgets in the context of fiscal decentralization]. *Finansovyi prostir*, no. 1 (17) (2015): 221-227.

Pasichnyi, M. D. "Mekhanizm nepriamoho opodatkovannya v Ukraini: stanovlennia ta rozvytok" [The mechanism of indirect taxation in Ukraine: formation and development]. *Biznes Inform*, no. 5 (2013): 311-317.

Sybirianska, Yu. V. "Pryntsyp rivnosti platnyka ta yoho realizatsiia cherez opodatkovannya hromadian podatkom na dokhody fizychnykh osib" [Payer principle of equality and its implementation through public taxation tax on personal income]. <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4501>

Soskin, O. I. "Transformatsiia podatkovoi systemy v konteksti formuvannya suchasnoi ekonomichnoi modeli Ukrainy" [The transformation of the tax system in the context of the current economic model of Ukraine]. *Ekonomichnyi chasopys-XXI*, no. 3-4 (2010): 7-14.