

# ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ ДО ТРАКТУВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКІВ

А. В. Пислиця,

старший викладач кафедри фінансів, Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

*У статті розкрито зміст поняття "ефективність податку", визначено її критерії, обґрунтовано показники виміру, досліджено зміст фіскальної та економічної ефективності податку, показано перспективи подальших досліджень у даному напрямі.*

*The article covers the contents of the concept "tax efficiency", determines the efficiency criteria, substantiates the measurement indices, investigates the contents of fiscal and economic efficiency of tax, and shows the prospect of future researches in this area.*

## ВСТУП

Функціонування будь-якого економічного інструменту завжди оцінюється через його дієвість, ефективність. Не є винятком вкрай важливий і надзвичайно складний фінансовий інструмент держави — податки. Що означає ефективність податку? Незважаючи на велику кількість наукових досліджень у сфері оподаткування, однозначної відповіді на це питання немає. Проблема ефективності податків науковцями комплексно не розглядається. На сьогоднішній день у науковій літературі немає єдиного підходу до трактування ефективності податків. Вчені економісти по-різному розуміють її зміст. Зустрічаються поняття фіскальної та економічної ефективності податків, проте вони також чітко не визначені, часто використовується лише одне з них, при цьому не розкривається суть самого терміна. Така ситуація ускладнює аналіз ефективності функціонування податків у прагматичній площині.

Отже, розробка теоретичного підґрунтя для оцінки ефективності податків представляється актуальною і необхідною.

## ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Мета дослідження — розкрити зміст поняття "ефективність податку", визначити її критерії, фактори впливу, обґрунтувати показники виміру. Методи дослідження: аналітичний, емпіричний, логічний.

## РЕЗУЛЬТАТИ

Досліджуючи зміст ефективності податку, ми будемо відштовхуватись від загального поняття економічної ефективності.

Попри розмаїття дефініцій, які можна зустріти в науковій літературі, суть ефективності залишається незмінною. Це співвідношення результатів та витрат. Отже, для висвітлення змісту ефективності податків слід визначитись з результатом та витратами у сфері оподаткування.

Очевидно, що результативність податків слід оцінювати з огляду на рівень

виконання ними своїх функцій, оскільки саме через функції реалізується роль та призначення будь-якого економічного інструменту. Як відомо, функції податків є їхньою об'єктивно властивістю, зумовленою економічною природою цієї фінансової категорії. Проте ці функції реалізуються не самі по собі, а через суб'єктивну діяльність людини. Отже, ефективність функціонування податків залежить від побудови механізму справляння кожного податку окремо і податкової системи в цілому.

Не зупиняючись на дискусійних питаннях функцій податків, зазначимо, що у своєму дослідженні ми будемо виходити з позиції, що податки виконують дві функції — фіскальну та регулюючу. Звідси можна стверджувати, що ефективним буде той податок, при функціонуванні якого його фіскальний і регулюючий потенціал досягає максимуму. У зв'язку з цим необхідно

дослідити зміст фіскальної та економічної ефективності податку.

Отже, ефективність податку розкривається через його фіскальну та економічну ефективність, кожна з яких має певний зміст, критерії, фактори впливу та показники виміру (рис. 1). Така логіка дослідження дозволить нам з'ясувати зміст, критерії і показники ефективності податку.

Поняття фіскальної та економічної ефективності подекуди зустрічаються у економічній літературі, але застосовуються вони, як правило, не до категорії "податок", а щодо податкової політики. Так, деякі науковці зазначають, що податкова політика повинна відповідати трьом критеріям:

- фіскальна ефективність;
- економічна ефективність;
- соціальна справедливість [1, с. 20].

Принципи податкової політики можна застосувати як до усієї сукупності податків в цілому, так і для окремого податку зокрема.

Однак в економічній літературі немає відповіді на питання, як комплексно застосувати ці критерії до окремих податків. Є лише поодинокі згадки, що цей податок є соціально несправедливим, а інший — навпаки. Згадується й інколи про ефективність певного податку, але при цьому мова йде не про саму ефективність у нашому розумінні, а про інші характеристики податку, наприклад, про його переваги та недоліки. Так, група економістів І.О. Лютий, А.Б. Дрига, М.О. Петренко, розглядаючи "ефективність використання податку на додану вартість", ведуть мову про переваги та недоліки цього податку, зазначаючи, що "фактично, регулюючий вплив будь-якого податку є свого роду компромісом між перевагами та недоліками" [2, с. 128]. Тобто, на нашу думку, у даному випадку автори мають на увазі економічну ефективність податку на додану вартість.

Як зазначає Г. В. Бех, сьогодні в Україні діє система оподаткування з деякими необґрунтованими податками, які характеризуються низькою економічною результативністю. Через це існуюча податкова система потребує перетворення, заміни окремих елементів податкових механізмів [3, с. 3]. Ефективна система оподаткування — невіддільна частина економічного комплексу будь-якої сучасної держави, оскільки податки є не тільки головним джерелом над-

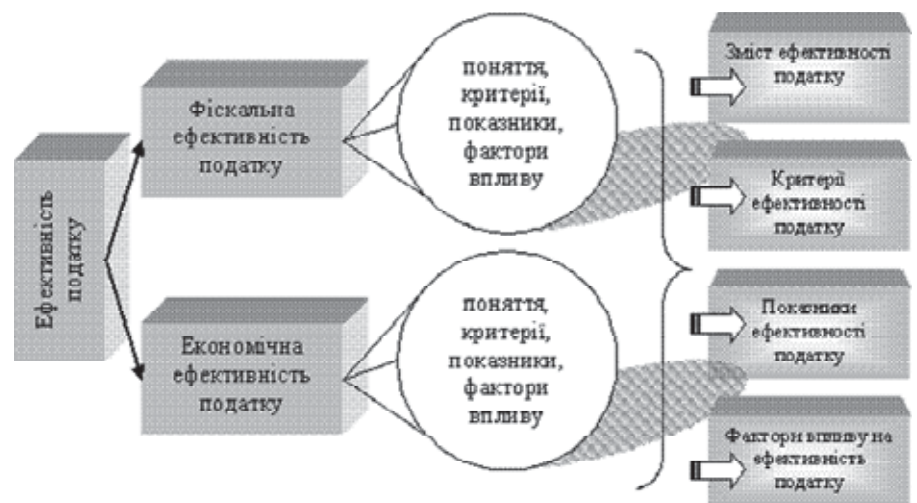


Рис. 1. Структурно-логічна схема дослідження ефективності податку\*

\* Побудовано автором

ходжень до бюджету, але й потужним регулятором, слугують гарантом соціального захисту громадян і створюють матеріальну основу суверенітету держави і місцевого самоврядування [3, с. 3].

І. В. Іголкін зазначає, що дотепер податкове законодавство України повністю зосереджене на фіскальній меті, яку воно успішно обслуговує. Тобто не береться до уваги ціна податків для підприємств та економіки в цілому [4, с. 21]. Однак автор не розкриває зміст поняття "ціна податків". На нашу думку, тут мова може йти як про фіскальну, так і про економічну ефективність податку. Ціна податку з фіскальної точки зору означає витрати як платників податку, так і держави, пов'язані зі стягненням цього податку. Ціна податку з економічної точки зору означає той вплив, який здійснює на стан платника та економіки в цілому справляння певного податку. Тобто можна припустити, що деякий податок приносить значні доходи для держави, тобто є ефективним у фіскальному плані, але несприятливо впливає на фінансово-економічний стан платників цього податку, призводячи одночасно до негативного економічного ефекту.

На думку І. В. Іголкіна, існує велика кількість малоефективних податків, які потребують істотних адміністративних витрат та які, на думку деяких експертів, доцільно було б скасувати [4, с. 22].

В. М. Опарін виділяє такі принципи формування доходів бюджету, як фіскальна й економічна ефективність та соціальна справедливість [5, с. 60]. Оскільки 80% бюджету формується за рахунок податків, то можемо застосувати зазначені принципи не тільки до доходів бюджету взагалі, але й до окремого податку зокрема. У межах нашого дослідження розглянемо з названих вище лише два принципи: фіскальна та економічна ефективність, залишивши поза увагою принцип соціальної справедливості.

В. М. Опарін та І. А. Золотко виділяють такі елементи, які передбачає принцип фіскальної ефективності формування доходів бюджету і податкової політики:

- достатність доходів;
- мінімізацію витрат на збирання доходів;
- запобігання ухиленню від сплати платежів до бюджету;
- еластичність (або гнучкість) системи доходів бюджету;
- рівномірний розподіл доходів між адміністративно-територіальними одиницями [5, с. 20].

Отже, простежується логічний ряд застосування поняття фіскальної ефективності: формування доходів бюджету (бюджетна політика), податкова політика, окремі складові доходів бюджету (наприклад, податки).

Д. А. Дяковський, приєднуючись до думки інших вчених, виділяє такі критерії фіскальної ефективності податкової системи, зазначаючи, що ці принципи прийнятні не тільки до податкової системи в цілому, а й стосовно окремих податків:

- забезпечення повної і своєчасної сплати податків;
- виключення можливості ухилення від сплати;
- оптимізація витрат, пов'язаних з обліком платників і збиранням податків [6, с. 9].

Заслугує на увагу погляд представника податкової служби А. Вегери, яка критерій ефективності визначає як здатність встановленого податку або збо-

ру приносити прибуток не менший, ніж адміністрування цього збору [7, с. 9]. У даному випадку, на нашу думку, мова йде саме про фіскальну ефективність податку.

А. М. Соколовська виділяє такі чинники впливу на фіскальну ефективність податку:

- рівень податкової ставки;
- сальдо експортно-імпорتنних операцій, здатне звужувати чи розширювати податкову базу;
- обсяг податкових пільг;
- сума недоїмки, що безпосередньо впливає на величину податкових надходжень [8, с. 30].

Говорячи про досягнення податком (податком на прибуток) більшої економічної і фіскальної ефективності, Є. В. Бавін розуміє таке досягнення як ситуацію, коли податкове регулювання, основане на комплексі стимулів, спеціально створених і вбудованих у механізм дії податку, досягає намічених цілей з мінімальними витратами для бюджету [9, с. 152].

У попередніх працях [10] ми визначили фіскальну ефективність акцизів як їх здатність стабільно приносити бюджету чистий дохід (з врахуванням всіх витрат на податкове адміністрування) на встановленому рівні відносно ВВП та доходів бюджету; а також зазначали, що поняття фіскальної ефективності акцизів є складним і багатограним, тому кількісно визначити його можна лише за допомогою комплексу показників та коефіцієнтів. Нами було проаналізовано показники, що пропонуються іншими авторами (А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, Д. А. Дяковський тощо), а також запропоновано власні показники для виміру фіскальної ефективності акцизів.

Застосовуючи той же підхід, можемо визначити такі показники фіскальної ефективності податку:

1. Коефіцієнт покриття надходженнями від податку витрат бюджету.

$$K = \frac{\text{Надходження від податку}}{\text{Витрати бюджету}}$$

Звичайно, важко сказати, які саме витрати покриває той чи інший податок, але можна розглянути, яку частку витрат бюджету покривають надходження від нього.

2. Застосовавши визначення економічної ефективності та економічного ефекту, можемо визначити показник ефективності податку наступним чином:

$$\begin{aligned} \text{Ефективність податку} &= \\ &= \frac{\text{Ефект (результат)}}{\text{Витрати на отримання результату}} = \\ &= \frac{\text{Надійшло податку} - \text{Повернуто податку}}{\text{Витрати на адміністрування податку}} \end{aligned}$$

За своїм змістом цей показник характеризує саме фіскальну ефективність, яка є складовою загальної ефективності податку.

Отже, коефіцієнт фіскальної ефективності податку:

$$\begin{aligned} \text{Коефіцієнт фіскальної} \\ \text{ефективності податку} &= \\ &= \frac{\text{Надходження від податку}}{\text{Витрати на адміністрування податку}} \end{aligned}$$

Із вищезазначеної формули очевидно, що мінімізація витрат на збирання податку та запобігання ухиленню від

сплати податку до бюджету будуть сприяти збільшенню коефіцієнта фіскальної ефективності.

3. Запобігання ухиленню від сплати податку до бюджету можуть характеризувати такі показники:

- питома вага виявлених порушень з даного податку у загальній сумі податкових, економічних та інших видів порушень;
- масовість порушень;
- повторюваність порушень.

Розглянувши фіскальну ефективність податку, перейдемо до розгляду його економічної ефективності. Слід зазначити, що економічну ефективність можна розглядати як загальноекономічне поняття та у вузькому розумінні цього слова.

На нашу думку, економічна ефективність податків — вплив податків на суб'єктів ринку: виробників, споживачів, державу. При цьому держава також може виступати у ролі виробника або споживача.

І. Й. Малий виділяє такі основні напрямки впливу податку на розподіл:

- податок перерозподіляє майно й капітал;
- перерозподіляє доходи;
- впливає на рух капіталу і доходів як у межах національної економіки, так і за її межами;
- визначає пропорції складових ціни [11, с. 196].

Питання впливу податків на економіку розглядалося багатьма видатними економістами. Так, один із найбільш відомих представників школи фізіократів — французький економіст Ф. Кене (1694—1774), у розробленій ним економічній таблиці (Tableau Economique) поставив питання про органічний зв'язок податків і відтворювального процесу [9, с. 39].

Дж. Стігліц серед інших загальноприйнятих ознак "гарної" податкової системи розглядає, зокрема, таку ознаку, як економічна ефективність — податкова система не повинна суперечити ефективному розподілу ресурсів [12, с. 369].

Розглядаючи питання стабілізації ВВП за допомогою податків, Дж. Стігліц зазначає, що у ідеальній економіці можна було б пов'язати зменшення і збільшення податків з коливаннями ВВП, однак лаги у здійсненні добре продуманих програм можуть дестабілізувати становище і посилити коливання ВВП [12, с. 375].

На думку Стігліца, неефективності, що з'являються завдяки податковій системі, залежать від величини зворотної реакції на податок [12, с. 378].

Як зазначають А. І. Даниленко та С. В. Юргелевич, серед економічних важелів, за допомогою яких держава впливає на ринкову економіку, важливе місце належить податкам, в умовах ринкової економіки будь-яка держава широко використовує податкову політику як ефективний регулятор ринку, і від того, наскільки правильно побудована система оподаткування, залежить ефективне функціонування всієї економіки [13, с. 47].

На думку О. О. Амоші, однією з найважливіших властивостей кожного податку є його податкова нейтральність, тобто мінімальний спотворюючий вплив на вибір господарських рішень ринковими агентами [9, с. 234]. На нашу думку, така властивість характеризує саме економічну ефективність податку.

Що ж означає економічно ефективний? Що має місце якийсь економічний ефект, результат. Цей результат може бути як позитивним, так і негативним.



Тому, якщо ми говоримо "економічно неефективний податок", це означає, що він або не призводить до позитивного ефекту, або не сильно впливає на економіку, оскільки є податком, який за своєю природою не має сильних регулюючих властивостей.

Про необхідність розгляду економічної ефективності свідчить те, що, крім фіскальної мети, треба враховувати усі інші цілі оподаткування, такі як:

- стимулювання виробництва;
- стимулювання інновацій, інвестування;
- розвиток підприємницької діяльності [4, с. 21].

Доповненням характеристики економічної ефективності податку може слугувати розкриття С. В. Юргелевичем такої цілі податкових реформ як нейтральність та ефективність. На думку цього науковця, нейтральність та ефективність означає:

- податковий закон не повинен перешкоджати ринковим стимулам до інвестицій, заощаджень, виробництва та праці;
- співвідношення витрат на адміністрування та дотримання законодавства має бути нижчим за рівень надходжень, отриманих з певного джерела;

— оподаткування об'єктивно створює викривлення у економіці, які скорочують реальний дохід суспільства на величину, більшу, ніж надходження, що отримує уряд. Скорочення реального доходу часто називають економічними витратами оподаткування. Причому, дослідження свідчать, що чим вищий рівень ставок податків, тим прогресивніше зростають економічні витрати оподаткування [14, с. 97—98]. Невдала податкова система буде примушувати підприємства та громадян до ухилення від податків.

Щоб не перешкоджати економічній діяльності та сприяти конкурентоспроможності у відносинах з торговими партнерами:

- податкові ставки мають бути достатньо низькими;
- база оподаткування розширена;
- податкові пільги обмежені [13, с. 98].

Ці позиції, на нашу думку, характеризують економічну ефективність податку, оскільки на меті мають вплив податку на економічну діяльність платників.

Як фактор впливу на економічну ефективність податку, можемо зазначити стабільність податкового законодавства. Часті зміни у податковій системі негативно впливають на стан ділового клімату [13, с. 98-99]. Юргелевич С.В. зазначає, що поточних політичних та законодавчих вдосконалень уникнути неможливо, але податкова реформа повинна призвести до того, щоб база структура податкової системи залишалася відносно стабільною в часі [13, с. 99].

Про важливість підвищення економічної ефективності податків, свідчить теза А. М. Соколовської про необхідність дівішого використання таких інструментів державного регулювання, як податки, знижуючи які, можна сприяти підвищенню рівня ділової активності [13, с. 106].

А. М. Соколовська зазначає, що в Україні податки перетворилися на основний інструмент конкурентної боротьби, який дає можливість виключно за рахунок податкових преференцій отримувати конкурентні переваги, що робить отримувачів таких преференцій незацікавленими у будь-яких змінах податкового законодавства [13, с. 115].

Дана позиція, на нашу думку, характеризує рівень економічної ефективності податків в Україні.

А. М. Соколовська виділяє для України такий принцип оподаткування як ефективність — мінімальний вплив на розподіл ресурсів, використання податкових важелів для стимулювання [15, с. 34]. На нашу думку, в цьому випадку мова йде саме про економічну ефективність податку.

Ступінь впливу держави на економічні процеси через механізм податкових відносин визначається цілями бюджетно-податкової політики і залежить головним чином від вибору її пріоритетів [16, с. 37].

Економічна ефективність зумовлена тим, що, як зазначає Ю. Ляшенко [16, с. 37], податково-бюджетні відносини як складова фінансових відносин і як особлива форма розподільчих відносин супроводжують весь відтворювальний цикл, усю систему вертикальних і горизонтальних господарських зв'язків, створюючи тим самим реальні можливості для здійснення нового відтворювального циклу.

Переходячи від розкриття змісту економічної ефективності податку до визначення показників її виміру, слід зазначити, що, якщо деякі показники фіскальної ефективності податків ще можна зустріти у науковій літературі, то питання виміру економічної ефективності податків дотепер зацікавило поза увагою науковців.

Зауважимо, що показник економічної ефективності, на відміну від показників фіскальної ефективності податку, не можливо математично виміряти. Оскільки ефективність — це співвідношення результату та витрат, можемо запропонувати ряд показників, які, на нашу думку, можуть свідчити про зростання економічної ефективності податку, з точки зору оцінки отриманого результату:

- пожевлення ділової активності;
- збільшення кількості прибуткових підприємств;
- збільшення кількості новостворених суб'єктів підприємницької діяльності;
- зменшення кількості суб'єктів підприємницької діяльності, що припинили свою діяльність, у тому числі з ініціативи контролюючих державних органів;
- зростання ВВП;
- зростання внутрішнього споживчого попиту;
- зменшення податкової заборгованості.

Про актуальність питання економічної ефективності податків свідчить той факт, що "основними мотивами податкових реформ, проведених протягом останніх десятиріч у багатьох країнах світу, були мінімізація негативного впливу податків на дію ринкових сил, підвищення ефективності розподілу ресурсів в економіці, та стимулювання економічного зростання" [13, с. 97].

Слід сказати, що фіскальна та економічна ефективність податку не завжди є величинами оберненими. Хоча, на перший погляд, здається, що при збільшенні фіскальної ефективності, яка характеризується зростанням податкових надходжень, може знизитися економічна ефективність податку, що пов'язано з негативним впливом на суб'єктів оподаткування.

Ще у 1993 році, в період становлення податкової системи в Україні, деякі економісти зазначали, що низький

рівень оподаткування може призвести до скорочення доходів бюджету, зростання бюджетного дефіциту, що може несприятливо відобразитися на розвитку економіки. В свою чергу посилення податкового тягаря веде до падіння ділової активності, скорочення стимулів підприємців, до розширення виробництва, зниження зацікавленості в економічній діяльності. У результаті скорочується оподатковувана частина вартості створеного продукту, а також падають доходи бюджету [17, с. 72—73].

А. М. Шабиста говорить про необхідність найповніше задіяти стимулюючу функцію податкової системи, яка б сприяла зростанню ВВП і тим самим розширювала та змінювала податкову базу, створювала сприятливі умови для успішного використання фіскальної функції податків [18, с. 15].

Як вже було нами зазначено, фіскальна та економічна ефективність податків походить від двох функцій податків — фіскальної та регулюючої. Отже, і взаємозв'язок цих двох функцій буде визначати взаємозв'язок між фіскальною та економічною ефективністю податків. З цих позицій заслуговує на увагу думка А. І. Даниленка та С. В. Юргелевича щодо взаємозалежності функцій податків: зростання податкових надходжень до бюджету, тобто реалізації фіскальної функції, що створює матеріальну можливість для здійснення економічної ролі держави, тобто регулюючої функції податків; у той же час досягнуте в результаті економічного регулювання прискорення розвитку і зростання доходів виробників дозволяє державі одержати більше коштів [13, с. 49—50].

Підвищення рівня оподаткування (податкового тиску) не завжди означає збільшення фіскальної ефективності. Фіскальна ефективність податку зростає, коли зростає надходження від цього податку, а не ставка оподаткування, адже відомо і доведено рядом економістів, що підвищення податкової ставки не завжди призведе до збільшення податкових надходжень до бюджету.

Наявність тісного взаємозв'язку між фіскальною та економічною ефективністю податку зумовлює існування для них спільних факторів впливу.

Слід зазначити, що на ефективність будь-якого податку як фіскальну, так і економічну, впливають перш за все елементи податку: суб'єкт (платник, носій), об'єкт, ставка, одиниця оподаткування, база оподаткування, джерело плати, квота. Крім названих, іноді ще виділяють такий елемент податку, як податкова пільга [19, с. 9].

Таким чином, елементи податку можна віднести до факторів впливу на фіскальну та економічну ефективність податку. На фіскальну ефективність вони впливають тому, що визначають безпосередньо ту суму податку, яка повинна бути сплачена. Економічна ефективність проявляється у тому, що за допомогою маневрування елементами податку, можна суттєво вплинути на платника і на стан економіки в цілому.

Як зазначає Опарін В.М., саме недосконалість податкових ставок може порушити як фіскальну значущість, так і регулюючу дію того чи іншого податку [20, с. 140].

Крім того, часто різні принципи податкової політики вступають у суперечність між собою. Так, з погляду соціальної справедливості, механізм оподаткування обов'язково має включати такий елемент оподаткування як податкову квоту. Однак тоді

значно зменшуються податковий вплив і можливості використання податків як фінансових регуляторів [20, с. 142]. Отже, у даному випадку має місце протидія між принципом соціальної справедливості та економічної ефективності.

Д. А. Дяковський зазначає, що показники, які характеризують надання пільг в оподаткуванні, можна віднести як до тих, що характеризують фіскальну ефективність податку (наявність звільнень скорочує базу оподаткування, і, отже, податкові надходження), так і до тих, що характеризують його регулюючу дію (їх надання може сприяти покращенню фінансового стану підприємств окремих галузей). Таким чином, ухилення від сплати податків прямо впливає на фіскальну ефективність податку.

Як важливу характеристику ефективності податку Д. А. Дяковський відзначає відношення фактичних надходжень до потенційних, виражене у процентах [21, с. 145]. Порівняння цих показників з іншими податками дозволяє виявити, які податки найбільш та найменш вразливі для зловживань.

Щоб визначена сума податку потрапила до бюджету, треба налагодити надійний механізм справляння податку. Тобто недостатньо лише порахувати суму, треба, щоб ця сума податку потрапила до бюджету: щоб сам платник так само порахував (для цього треба, щоб законодавчі норми були однозначними і зрозумілими), щоб платник мав бажання і можливість сплатити визначену суму податку до бюджету (мова йде про дотримання таких класичних принципів оподаткування, як зручність, обов'язковість). Крім того, повинен бути налагоджений контроль за справлянням податків (податковий контроль). Таким чином, рівень організації в державі податкового менеджменту взагалі та окремих його складових зокрема теж можна віднести до факторів, що впливають на фіскальну та економічну ефективність податку.

При цьому можливі різні варіанти впливу податкового контролю. Посилення податкового контролю буде раціональним до певної межі. Недостатньо жорсткий податковий контроль за низького рівня сумлінності платників може призвести до падіння податкових надходжень, що, у свою чергу, знизить фіскальну ефективність податку. Економічну ефективність податку при цьому однозначно оцінити не можна. З одного боку, зменшення втручання у господарське життя суб'єктів підприємницької діяльності, може поживати їх діяльність, з іншого — це може негативно вплинути на економіку в цілому: на прогнозованість надходжень, рівень виконання планів, на здійснення державою своїх функцій.

Ідеальним було б, якщо б платники не відчували надмірного нагляду з боку держави у сфері оподаткування і при цьому це спонукало б їх до розширення своєї діяльності та збільшення податкових платежів до бюджету. У такому ідеальному випадку зростала б як фіскальна, так і економічна ефективність податків.

Однак такий ідеальний варіант буде неможливим, поки існують конфлікт інтересів між платником та державою, зумовлений притаманним людині інстинктом власника. Тому розглянемо й інші варіанти.

Послаблення податкового контролю може призвести у нашому не ідеальному світі тільки до зменшення податкових над-

ходжень, мобілізованих до бюджету. Як вже згадувалось, економічна ефективність податку при цьому може як зрости, так і знизитись.

Не всі податки в однаковій мірі є і фіскально, і економічно ефективними. Це пов'язано з тим, що більшість з податків краще виконують або фіскальну, або регулюючу функцію. Оскільки кожен податок має свою фіскальну та економічну ефективність, то можна порівнювати показники, що їх вимірюють, у різних податків.

Однак не слід забувати, що податкова система складається не лише з одного чи двох податків, їх багато, і кожен з них має свій фіскальний та регулюючий потенціал, отже, різну фіскальну і економічну ефективність. І на певному проміжку часу щодо одного і того ж податку його фіскальна ефективність може бути незначною, а економічна — суттєвою, і навпаки. Але все ж такі первинною і основною функцією податку є фіскальна, а не регулююча. Тому якщо фіскальна ефективність певного податку протягом тривалого часу є низькою, то, можливо, слід відмовитися від його використання у податковій системі. Економічну ефективність, яку приносить цей податок, можна досягти іншими інструментами економічної політики держави.

### ВИСНОВКИ

Підводячи підсумки, зазначимо, що за своїм змістом "ефективність податку" — це неоднозначне поняття, яке являє собою симбіоз фіскальної та економічної ефективності. Кожну із зазначених складових не можна виміряти одним показником. Вимір фіскальної ефективності можливий через систему показників. Математичний показник економічної ефективності податку навряд чи можливо вивести, оскільки гіпотетичний чисельник (отриманий результат) характеризується різними за змістом показниками, які важко інтегрувати.

Взаємозв'язок між фіскальною та економічною ефективністю податку, вплив різних факторів вимагають дуже обережного, виваженого ставлення управлінців при розробці механізмів справляння податків і побудови податкової системи. На сучасному етапі це питання є актуальним, оскільки тривають процеси реформування податкової системи.

Перспективи подальших наукових розробок у цьому напрямі пов'язані із дослідженням фіскальної та економічної ефективності окремих податків.

Насамкінець слід зазначити, що ми не претендуємо на повноту і вичерпність аргументів щодо ефективності податку, викладених у даній статті. Це лише спроба обгрунтувати теоретичні засади з даного питання, яка може стати темою для дискусій і подальшого розвитку наукових досліджень у цьому напрямі.

### Література:

1. Золотко І.А. Податкова система: Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2004. — 204 с.
2. Лютий І.О., Дрига А.Б., Петренко М.О. Податки та споживання в економіці України. — К.: Знання, 2004. — 316 с.
3. Бех Г.В. Правове регулювання косвенних податків в Україні: Монографія / Под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. — Харьков: Легас, 2003. — 128 с.
4. Іголкін І.В. Податкова реформа як об'єктивна необхідність зміцнення дохідної частини державного бюджету // *Фінанси України*. — 2005. — № 8. — С. 19—24.

5. Бюджетний менеджмент: Підручник / В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова та ін.; За заг. ред. В. Федосова. — К.: КНЕУ, 2004. — 864 с.

6. Дяковський Дмитро Анатолійович. Оподаткування доданої вартості в Україні: Автор дис... канд. екон. наук: 08.04.01 / Національна академія державної податкової служби України. — Ірпін, 2004. — 18 с.

7. Вегера А. Удосконалення системи місцевих податків і зборів на території м. Києва // *Податковий, банківський, митний Консультант*. — 2005. — № 31. — С. 9.

8. А. Соколовська. Проблеми реформування податку на додану вартість в Україні // *Економіка України*. — 2004. — № 4. — С. 24—31.

9. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В.П. Вишневский, А.С. Веткин, Е.Н. Вишневская и др.; под общ. ред. В.П. Вишневского. — Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. — 504 с.

10. Пислиця А.В. Фіскальна ефективність акцизів: система показників, фактори впливу // *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону: Науковий збірник / За ред. І.Г. Ткачук*. — Івано-Франківськ: ВДВ ЦІТ Прикарпатського національного університету імені Василя Стефаника, 2008. — Вип. IV. — Т. 2. — С. 101—110.

11. Малий І.Й. Теорія розподілу суспільного продукту: Монографія. — К.: КНЕУ, 2000. — 248 с.

12. Стиглиць Дж. Ю. Економіка державного сектора / Пер. с англ. — М.: Изд-во МГУ: ИНФРА-М, 1997. — 720 с.

13. Фінансово-кредитні методи державного регулювання економіки: Монографія / За ред. д-ра екон. наук А.І. Даниленка. — К.: Ін-т економіки НАНУ, 2003. — 415 с.

14. Lessons of tax reform. — Washington: World Bank, 1991. // *Фінансово-кредитні методи державного регулювання економіки: Монографія / За ред. д-ра екон. наук А.І. Даниленка*. — К.: Ін-т економіки НАНУ, 2003. — 415 с.

15. Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. — К.: Знання-Прес, 2004. — 454 с. — (Вища освіта XXI століття).

16. Ляшенко Ю. Розвиток податкових відносин як засіб впливу держави на економічні процеси // *Науковий вісник: Збірник наукових праць Академії ДПС України*. — 2002. — № 4 (18). — С. 37—39.

17. Тимченко Е.Н. Финансовые аспекты развития акционерной формы хозяйствования в Украине: Дис... канд. екон. наук: 08.00.10 / Киевский государственный экономический университет. — К., 1993. — 210 с.

18. Шабалиста Любов Миколаївна. Державне регулювання структурних зрушень в економіці України: Автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.02.03 / НАН України; Інститут економічного прогнозування. — К., 2003. — 32 с.

19. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / Соколовська А.М., Єфіменко Т.І., Луніна І.О. та ін. — К.: НДФІ, 2006. — 320 с.

20. Опарін В. М. Фінанси (Загальна теорія): Навч. посібник. — 2-ге вид., доп. і перероб. — К.: КНЕУ, 2002. — 240 с.

21. Дяковський Дмитро Анатолійович. Оподаткування доданої вартості в Україні: Дис... канд. екон. наук: 08.04.01 / Об'єднаний інститут економіки НАН України. — К., 2004. — 213 арк.