УДК 336. 221. 4.. (477)

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

СУТНІСТЬ СКЛАДОВИХ ПОДАТКОВОГО ПРОЦЕСУ

Проаналізована сутність складових елементів податкового процесу. Охарактеризовані типові ознаки податків. Досліджені розбіжності у визначеннях таких термінів, як "податок", "функції податків", класифікація податків. Проаналізовані особливості різних економічних теорій щодо ролі податків у державній політиці.

Побудова економічної моделі ринкового типу вимагає формування в державі ефективної системи оподаткування. До визначальних чинників ефективності оподаткування світовий досвід насамперед відносить раціональність побудови податкової системи, яка зумовлює внутрішній зміст її основних складових елементів.

Труднощі пізнання природи податку пояснюються тим, що податок — це одночасно економічне, господарське і політичне явище. Російський економіст М.М. Алексєєнко у XIX столітті відзначив цю особливість податку: "З одного боку, податок — один з елементів розподілу та перерозподілу. З другого боку, запровадження, справляння та використання податків є однією із функцій держави" [2, с. 93]. Тому основне завдання пізнання природи податків — прослідкувати еволюцію уявлень про природу податку.

Грунтовні дослідження функціонального призначення податків, прояву їх впливу на всі сфери економічного та соціального життя тісно пов'язані з іменами видатних фінансистів минулих століть і сучасності: по-перше, представників італійської (Маффео Пантелеоні, Уго Мадзолію, Джованні Монтемартіні, Енріко Бароне, Франческо Нітті) та шведської (Кнут Віксель, Ерік Ліндаль) шкіл фінансової науки, а також видатних теоретиків оподаткування Адольфа Вагнера (Німеччина), І.М. Озерова, Й.М. Кулітера, М.І. Тургенєва (Росія), Джона М. Кейнса (Великобританія), лауреатів Нобелівської премії Поля Самуельсона і Джеймса Б'юкенена, їхніх менш титулованих, але всесвітньо відомих співвітчизників Ричарда Масгрейва й Артура Лаффера (США) тощо. Їх спільний науковий доробок заклав концептуальні основи і став провісником сучасної фіскальної теорії.

Враховуючи напрацювання відомих теоретиків та сучасних вчених, автор своїм завданням ставив дослідити теоретичні основи поняття "податок" та можливі трансформації податкового процесу взагалі.

У світовій фінансовій науці розрізняють декілька системних підходів до теоретико-організаційного обгрунтування проблеми фіскального вибору та трактування категорії "податок".

За своєю економічною суттю податки — це надійний інструмент розподілу та перерозподілу валового внутрішнього продукту в соціальному, територіальному та галузевому аспектах [1, с. 231]. Французький письменник і філософ Монтеск'є (1689—1755) у XVIII ст. небезпідставно вказував, що ніщо не потребує стільки мудрості та розуму, як визначення тієї частини, яку у підданих забирають, і тієї, яку залишають їм [12, с. 20].

Виникнення податків з економічної точки зору зумовлене виникненням держави і товарно-грошових відносин. Податки існують понад 12 століть. Їх поява пов'язана з відповідними суспільними потребами. Створення податкових систем в країнах витримало довгий шлях розвитку, що суттєво вплинуло на розвиток людського суспільства.

Досі у фінансовій науці існують розбіжності у визначенні податків. Найбільш розповсюджені такі формулювання: "податки — це обов'язкові платежі юридичних і фізичних осіб до бюджету" [10, с. 10]; "податок — обов'язковий збір, що стягується державою з господарюючих суб'єктів та громадян за ставкою, встановленою в законодавчому порядку" [8, с. 3]; "податки — це встановлені вищим органом законодавчої влади обов'язкові платежі, які сплачують юридичні і фізичні особи до бюджету в розмірах і в строки, передбачені законом" [3, с. 4].

У наведених визначеннях, перш за все, підкреслюється фіскальна спрямованість податків.

Внутрішня суть податків проявляється в їх функціях. Аналіз наукової літератури, зокрема, дає можливості визначити розбіжності у поглядах на кількість і назву цих функцій. Колектив авторів під керівництвом В.В. Буряковського [3, с. 15] називає три функції податків: 1) фіскальну з виділенням двох підфункцій: контролюючої та розподільчої, 2) соціальну та 3) регулюючу з таким під функціями: стимулююча, стримуюча, виробничого призначення. Такої ж класифікації (тільки без під функцій) дотримуються В.В. Глухов і І.В. Дольде [5, с. 17]. Професор В.М. Федосов виділяє дві функції: фіскальну та регулюючу [10, с. 14—15].

Проте, для розкриття внутрішньої суті податкового процесу треба враховувати не стільки фіскальний, скільки регулюючий характер податків. Ще А. Сміт у своїх роботах вказував на те, що "піддані держави повинні давати кошти на досягнення мети суспільства або держави" [11, с. 341]. Це положення розвиває і професор В.М. Федосов, який вважає, що "податок — це плата суспільства за виконання державою її функцій, це відрахування частини вартості ВНП на загальносуспільні потреби, без задоволення яких суспільство існувати не може" [10, с. 12], і Д.Г. Черник у своїх працях пише, що "система податків і зборів служить механізмом економічного впливу держави на суспільне виробництво, його структуру і динаміку, розміщення, прискорення науково-технічного прогресу" [12, с. 22].

Для успішного виконання податками покладених на них функцій слід чітко визначити сукупність типових ознак податків. На сучасний момент в економічній теорії не існує однозначного погляду на їх перелік. Наприклад, В.М. Федосов проводить класифікацію податків за такими ознаками: формами оподаткування, економічним змістом об'єкта оподаткування, залежно від рівня державних структур, які їх встановлюють, та за способом їх стягнення [10, с. 22]. Колектив авторів під керівництвом В.В. Буряковського обгрунтовує класифікацію за наступними ознаками: в залежності від об'єкта оподаткування; від органу, який стягує податок; від їх використання [3, с. 51]. В.В. Глухов та І.В. Дольде всю сукупність типових ознак податків поділяють на три групи: цільові, організаційні та системні.

1. Цільові знаки класифікуються: за органами управління; за цільовим призначенням податків (склад витрат, які відшкодовуються за рахунок податку).

2. Організаційні: об'єкт податку — те, що оподатковується (дохід, майно і т. д.); джерело сплати податку — фонд або кошти, з яких сплачується податок (поточний дохід, кредит і т. д.); база (основа) податку — сума, з якої стягується податок; ставка податку — розмір податку на одиницю оподаткування; суб'єкт оподаткування — особа, зобов'язана за законом сплачувати податок; платник податку.

3. Системні ознаки податку дозволяють дати характеристику його місця в загальному процесі фінансових потоків:

— частка податку в бюджетних надходженнях;

— частка податку в загальному податковому тиску на платника податку;

— ступінь задоволення податком фінансових потреб сфери свого призначення;

— економічні наслідки наданих пільг по податку (збитки, майбутні доходи);

— витрати на стягнення податку [5, с. 17].

Більш суттєво висвітлити специфічні особливості податків, їх функції та роль у суспільному житті дозволяє класифікація податків. У науковій літературі чітко визначений розподіл податків на прямі і непрямі. Проте з приводу визначення цих податків існують різні точки зору. Наприклад, Л.І. Якобсон вважав, що прямі податки безпосередньо пов'язані з характеристиками платника: ними оподатковуються фізичні та юридичні особи, а непрямі — з діяльністю, якою займається платник податку, тому ними оподатковуються ресурси, види діяльності, товари і послуги [15, с. 122].

Стосовно контролюючої функції, то тут певні переваги мають прямі податки. Професор В.М. Федосов стверджує, що прямі податки встановлюються безпосередньо щодо платників, їх розмір залежить від масштабів об'єктів оподаткування, а непрямі — встановлюються в цінах товарів і послуг, їх розмір для окремого платника не залежить від його доходів [10, с. 22]. Деякі автори доповнюють ці визначення врахуванням платоспроможності платника. Науково обгрунтовуються пропозиції відмінити непрямі податки, оскільки пряме оподаткування вважається більш зрозумілим і справедливим.

Іншої думки дотримується, зокрема, англійський економіст У. Петті, який у "Трактаті про податки і збори" підкреслював переваги непрямого оподаткування. Докази на користь акцизу він зводить до наступного: по-перше, проста справедливість потребує, щоб кожний сплачував згідно з тим, що він споживає; по-друге, цей податок, якщо він тільки не здається на відкуп, а регулярно стягується, привчає до бережливості, що є єдиним способом збагачення народу; по-третє, ніхто не сплачує двічі за одну і ту саму річ, оскільки ніщо не може бути спожито більше одного разу; по-четверте, при цьому способі оподаткування можна завжди мати правоохоронні відомості про багатство, зростання, промисли та силу країни в будь-який момент [9, с. 13].

Французький економіст Ф. Демізон у 1666 р. писав, що акциз спроможний один принести стільки ж і навіть більше, ніж всі інші податки. Міністр фінансів Франції Атат Террк вказував, що "податки на витрати найменш обтяжливі, вони стягуються поступово і, так би мовити, непомітно" [4, с. 32—33].

Непрямі податки мають свої переваги і недоліки. Вони більш вигідні, бо це надійне і стабільне джерело доходів у бюджет, мають простий порядок розрахунку і сплати, регулярно надходять до бюджету.

Якщо підходити з позиції суто фіскальної функції, то непрямі податки є більш гнучкими. Вони забезпечують більш повне і рівномірне надходження коштів [6, с. 78]. Однак, якщо підійти з позицій контролюючої функції, то тут значні переваги мають прямі податки, які безпосередньо пов'язані з результатами. З огляду на важливість регулюючої та контролюючої функцій є доцільнішим при формуванні податкової системи віддати перевагу прямому оподаткуванню.

Використання прямих податків як основного елемента в системі є іншим напрямом її побудови. Пряме оподаткування історично виникло раніше, аніж непряме, і його об'єкт поділяється на три головних види з історичного погляду: на речовий капітал (земля, майно, спадщина), на самостійний прояв особистого капіталу (зарплата, професія, житло), на сукупну діяльність речового, грошового та особистого капіталу у виробництві.

Існує декілька різних економічних теорій щодо ролі податків та наслідків їхньої зміни. Найбільш полярними за оцінкою податків є кейнсіанство та школа "економіки пропозиції". Кейнсіанська теорія зайнятості стверджувала, що причина економічних спадів — недостатній сукупний попит, який стримує розвиток виробництва. Вона вважала попит визначальним у регулюванні ринкової економіки. Тому зменшення податків призводить до зростання сукупного попиту, що означає попит реального обсягу валового національного продукту та підвищення цін. За словами Кейнса, "держава повинна здійснювати свій керівний вплив на схильність до споживання частково шляхом відповідної системи податків, частково шляхом фіксації норми проценту і частково, можливо, ще й іншими засобами" [13, с. 75].

Прихильники теорії Кейнса розглядали податки як елемент "автоматичної" стабілізації економіки. Це пояснюється автоматичною зміною податкових надходжень із зміною доходів суб'єктів господарювання у прямо пропорційній залежності — збільшення відповідних доходів призводить до росту податкових платежів. І навпаки, якщо держава сама зменшує надходження у дохідну частину бюджету, то це зумовлює зростання доходів підприємницьких структур, які можуть більше коштів вкладати у фінансування процесу відтворення, що, в свою чергу, може бути підставою для пожвавлення ринкової кон'юнктури. Так, податкова система та її регулювання державою являє собою ефективний "вбудований стабілізатор" економіки [13, с. 77].

Школа "економіки пропозиції", навпаки, визначальним фактором ринкової економіки вважає пропозицію товару. У цій ситуації зменшення податків призведе до зростання доходів і, в свою чергу, до збереження коштів у населення, накопичення їх у суб'єктів господарювання. Ці накопичення спрямовуються в інвестиції, за рахунок яких активізується і збільшується національне виробництво, що веде до зростання надходжень до бюджету. Логіка цієї теорії стала підставою для податкових реформ 80-х років XIX ст. [14, с. 16].

І кейнсіанство, і теорія "економіки пропозицій" мають як свої привабливі риси, так і недоліки. На основі цього виникають нові економічні школи, які поєднують положення вказаних вчень. Використання тієї чи іншої концепції економічного регулювання повинно відбуватися згідно з економічною кон'юнктурою в країні.

Одним з перших встановив зв'язок між ставкою податку та загальною сумою податкових надходжень до бюджету Артур Лафер, професор з Південно-Каліфорнійського університету [1, с. 253]. Його концепція полягала в стимулюючому впливі зниження податків на економічне зростання. Високі ставки податків спричиняють виникнення і розвиток тіньової економіки, змушують вести пошуки способів ухилення від оподаткування, підриваючи стимули до інвестування та сприяючи зниженню споживчого попиту.

А. Лафер вважав, що доходи бюджету зростають з підвищенням податкової ставки до 50 %. Але це положення на практиці характеризується певними відхиленнями. При зберіганні загального характеру кривої Лафера у кожному конкретному випадку вимагає її уточнення [7, с. 56]. Ефект Лафера полягає в залежності надходжень до бюджету від ставки оподаткування.

Такого ж погляду на взаємозв'язок податкової ставки і доходів бюджету дотримується американський економіст Д. Клара, який вважає, що зменшення податків створює додаткові стимули для активізації виробничої діяльності у таких масштабах, внаслідок яких нові податкові надходження до бюджету перевищать втрати, пов'язані з вихідним зменшенням податків [1, с. 148].

Проаналізовані джерела дають підстави зробити наступні висновки.

За довгу історію розвитку податків відбулася їх певна еволюція.

На різних етапах розвитку держави вибір системи концепцій оподаткування здійснюється по-різному. Еволюція податкового процесу відображається в існуванні різних форм податків, які виробила історія людства.

Регулювання економіки через податковий процес — дуже складний метод, де треба вміло поєднувати положення різних концепцій.

Головним завданням податкового процесу має бути знаходження оптимального співвідношення між різними видами податків, причому не шляхом їх звичайного механічного поєднання, а за допомогою наукового пошуку, базованого на принципах системності й цілісності оподаткування. Об'єктивно ж таке співвідношення встановлюються згідно з національними особливостями економічного розвитку держави.

Література:

1. Азаров М.Я. Все про податки: Довідник. — К.: Експрес-Про, 2000. — 492 с.
2. Бартенев С.А. Экономические теории и школы (история и современность): курс лекций. — М.: Издательство БЕК, 1996. — 352 с.
3. Буряковський В.В. Податки: навчальний посібник. — Дніпропетровськ: Пороги, 1998. — 611 с.
4. Гаркуша В.С., Недюха М.П., Форостовець В.А. Реформування економічної діяльності та її вплив на податкову політику в Україні: навч. посібник / За заг. ред. Т.Т. Ковальчука. — К.: МП "Леся", 2005. — 640 с.
5. Глухов В.В., Дольде И.В. Налоги: теория и практика: Учебное пособие. — С.-Пт.: Специальная литература, 1996. — 288 с.
6. Зарипов В.М. Законные способы налоговой экономики. — М.: ИД ФБК — ПРЕСС, 2003. — 176 с.
7. Макконелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс: Принципы, проблема и политика: в 2 т.: пер. с англ. 11-го изд. Т.І. — М.: Республика, 1992. — 399 с.
8. Налоги: учеб. пособие / Под ред. А.Г. Черника. — 3-е изд. — М.: Финансы и статистика, 1997. — 688 с.
9. Петти У. Трактат о налогах и сборах. — М.,1963. — 248 с. 92.
10. Податкова система України. / За ред. В.М.Федосова: підручник. — К.: Либідь, 1994. — 464 с.
11. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. — М.: Изд-во социально-экономической литературы, 1962. — 684 с.
12. Черник Д.Г. Налоги в рыночной экономике // Финансы. — 1992. — № 3. — С. 19—25.
13. Эбрилл Л., Кин М., Боден Ж.-П., Семмерс В. Современный налог на добавленную стоимость: пер. с анг. — М.: "Весь мир". 2003. — 274 с.
14. Экономика налоговой политики / Под ред. Майка П. Девере. — М.: Филинъ, 2002. — 328 с.
15. Якобсон Л.И. Экономика общественного сектора: Основы теории государственных финансов: учебник для вузов. — М.: Аспект Пресс, 1996. — 345 с.

Стаття надійшла до редакції 29.01.2010 р.