

МІЖРЕГІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ УПРАВЛІННЯ ПЕРСОНАЛОМ



МАУП

НАУКОВІ ПРАЦІ МАУП

Засновано у 2001 р.

Випуск 3(19)

Київ
ДП «Видавничий дім «Персонал»
2008

УДК 330-339; 321.7; 159.9
ББК 65.9(4УКР)я43
М43

Редакційна колегія

Головатий М. Ф., д-р політ. наук, проф. — головний редактор
Саєвич І. Г., канд. філол. наук — відповідальний редактор
Чирков В. М. — відповідальний редактор за випуск

Економічні науки

Баєва О. В., д-р біол. наук, проф., Дахно І. І., д-р екон. наук, проф., Дмитренко Г. А., д-р екон. наук, проф., Захожай В. Б., д-р екон. наук, проф., Кривобороденко Г. П., д-р екон. наук, проф., Куроченко О. В., д-р екон. наук, проф., Поляков О. М., д-р екон. наук, проф., Радзівєвський О. І., д-р екон. наук, Федоренко В. Г., д-р екон. наук, проф., Швець В. Я., д-р екон. наук, проф., Шостак Л. Б., д-р екон. наук, проф.

Політичні науки

Антонюк О. В., д-р політ. наук, проф., Бабкіна О. В., д-р політ. наук, проф., Бідзюра І. П., д-р політ. наук, проф., Варзар І. М., д-р політ. наук, проф., Головатий М. Ф., д-р політ. наук, проф., Джинчарадзе Н. Г., д-р філос. наук, проф., Хижняк І. А., д-р іст. наук, проф., Храмов В. О., д-р політ. наук, проф., Шуба О. В., д-р політ. наук, проф.

Психологічні науки

Балл Г. А., д-р психол. наук, проф., Лігоцький А. О., д-р пед. наук, проф., Ложкін Г. В., д-р психол. наук, проф., Охременко О. Р., д-р психол. наук, проф., Приходько Ю. О., д-р психол. наук, проф., Синьов В. М., д-р пед. наук, проф., Чуприков А. П., д-р мед. наук, проф.

Юридичні науки

Александров Ю. В., канд. юрид. наук, проф., Ануфрієв М. І., канд. юрид. наук, проф., Бородин І. Л., д-р юрид. наук, проф., Бандурка О. О., д-р юрид. наук, проф., Корнієнко М. І., канд. юрид. наук, проф., Марчук В. М., д-р юрид. наук, проф., Подоляка А. М., канд. юрид. наук

М43 Міжрегіональна Академія управління персоналом.

Наукові праці МАУП / Редкол.: М. Ф. Головатий (голов. ред.) та ін. — К. : МАУП, 2001. — Вип. 1. —

ISBN 966-608-120-2

К. : ДП «Вид. дім «Персонал», 2008. — Вип. 3(19). — 244 с.: іл. — Бібліогр. в кінці ст. — ISBN 978-966-608-923-9

У збірнику наукових праць публікуються статті науковців, які займаються проблемами розвитку економіки, політології, психології і права.

Для науковців, викладачів, студентів, а також усіх, кого цікавить розвиток науки в Україні.

Збірник "Наукові праці МАУП" зареєстровано Державним комітетом інформаційної політики, телебачення та радіомовлення України (свідоцтво від 11.04.02 за № 6048, серія КВ) як наукове видання, в якому висвітлюються результати наукових досліджень в галузях економіки, політології, соціології, психології, права, матеріалів наукових конференцій.

Вищою атестаційною комісією України "Наукові праці МАУП" визнано як фахове видання з економічних і психологічних наук (за постановою Президії ВАК України № 1-05/6 від 14 червня 2007 р.).

ББК 65.9(4УКР)я43+88я43

ISBN 966-608-120-2

ISBN 978-966-608-981-9

© Міжрегіональна Академія управління персоналом (МАУП), 2008
© ДП «Видавничий дім «Персонал», 2008

ЗМІСТ

ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ	5	Ус М. И. <i>Современные подходы к процессам управления</i>	70
Дікарев О. І. <i>Інвестування паливно-енергетичного комплексу: світовий досвід для України</i>	5	Булавін П. Г. <i>Загальна характеристика формування цілей державного управління у зовнішньоекономічних відносинах</i>	76
Мойсеєнко І. П. <i>Індикативний метод оцінювання інтелектуального потенціалу</i>	11	Колосінський Є. Ю., Масалковська Л. <i>Вплив економічної глобалізації на діяльність суб'єктів господарювання</i>	80
Чернуха Н. М., Чернуха Г. О. <i>Інтеграція у сучасному освітньому просторі</i>	15	Аль-Тмейзі А. Ю. <i>Авіаційний комплекс України та його вплив на якість транспортних послуг</i>	88
Рибак О. М., Білоус А. О. <i>Досвід реформування вищої освіти у країнах Центральної та Східної Європи і його значення для України</i>	19	Лугова Г. В. <i>Санітарно-епідеміологічний моніторинг як інструмент управління профілактикою кишкових інфекцій серед військовослужбовців військових частин, що розташовані в басейні Дніпра</i>	92
Мушкин И. М. <i>Развитие дистанционного образования в высшей школе</i>	26	Сафонова А. С. <i>Генезис розвитку процесів фінансової глобалізації світової економіки в контексті інтеграційної взаємодії країн</i>	96
Мироненко В. В., Саєвич І. Г. <i>Інтернет як сучасна технологія навчання</i>	30	Арбузов А. Б. <i>Ризики кредитного портфеля в системі банківських ризиків</i>	102
Мельник П. П. <i>Економіко-екологічна збалансованість у системі захисту рослин</i>	34	Чабаненко В. В. <i>Формування загальноєвропейського ринку праці у процесі європейської економічної інтеграції</i>	111
Топчій С. П. <i>Інтеграційні об'єднання на ринку зерна України: переваги і недоліки</i>	38	Шарапов С. В. <i>Адміністративне управління в системі загального управління підприємством</i>	118
Кулик Р. О. <i>Методологія створення регіональних кластерів та оцінювання їх ефективності</i>	43	Янгалічев Р. Н. <i>Теоретичні основи розподілу і перекладання податків</i>	124
Кузнецов М. С. <i>Сущность коллективного трудового конфликта как объекта государственного управления</i>	50	Мамедов А. <i>Проект трубопровода “Баку–Одесса–Броды”: реалии и перспективы реализации</i>	132
Халамендик В. Д. <i>Професійна підготовка випускників вищих навчальних закладів: проблема управління</i>	57		
Давиденко А. П. <i>Роль держави в підтримці розвитку ринку послуг в Україні</i>	63		

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ РОЗПОДІЛУ І ПЕРЕКЛАДАННЯ ПОДАТКІВ

Наукові праці МАУП, 2008, вип. 3(19), с. 124–131

Зроблено огляд найістотніших теорій перекладання податків і основних досягнень фінансової науки, пов'язаних з проблемою розподілу податкового навантаження.

У пропонованій статті не ставиться завдання розглянути всі теорії перекладання, але стисла їх характеристика підтверджує актуальність проблеми й показує, що необхідність її теоретичного й практичного вирішення виникла ще з початку XVIII ст. Торкнемося лише тих теорій, які по-малу наближали теорію перекладання до рівня, що дав можливість використовувати її рекомендації в практиці оподаткування, у створенні раціональної податкової системи, що забезпечує визначену збалансованість інтересів різних шарів суспільства.

Політична економія, у межах якої тривалий час розвивалася фінансова наука, вперше поставила проблему перекладання як проблему необхідності дослідження податків з погляду їх здатності бути перекладеними. Застосовуючи наявний у неї тоді інструментарій — апріорний метод, наука намагалася з абсолютною точністю визначити ступінь перекладності того або іншого податку й з тією ж категоричністю визначити конкретних носіїв податку. Внаслідок цього теорії перекладання, розроблені на такій методологічній основі, пізніше були названі “абсолютними”. Основними представниками цієї школи були відомі вчені — Д. Рікардо, А. Сміт, Д. Мілль.

Д. Рікардо створив теорію земельної (диференціальної) ренти, з якої ним логічно були виведені умови перекладання земельного податку. Він вважав, що якби податок стягувався з чистої ренти, то він був би неперекладеним, але оскільки він стягувався з усіх земель, включаючи гірші, то він зумовлював підвищення ціни і, отже, перекладався на споживача. Але, будучи послідовним до теорії диференціальної земельної ренти, заробітної

плати й прибутку, він вважав, що податки в кінцевому рахунку змушений платити підприємець, оскільки робітник, який одержує мінімальну заробітну плату, неминуче перекаже податки на споживання на підприємця [1; 3, 115]. Аналогічних позицій у питанні про перекладання податків дотримувалися Д. Мілль та А. Сміт.

Наступні теорії, що були результатом реакції проти економічного абсолютизму, мали критичний характер. Так, Ж. Сей стверджував, що відомий податок не припадає незмінно на той або інший клас населення. Залежно від своїх властивостей або стану ринку податки припадають на тих, хто не може від них звільнитися. Водночас він вважав, що кількість способів звільнитися від податку вкрай чисельна, що немає нічого більш невизначеного й мінливого, ніж перекладання податків [5, 120].

Іншим опонентом класичної теорії перекладання, особливо теорії Д. Рікардо, був С. Сісмонді. Він критикував теорії абсолютної рівності заробітної плати й прибутку, повної можливості переходу капіталу й праці з однієї галузі виробництва в іншу, що було наріжним каменем системи перекладання Д. Рікардо. С. Сісмонді доводив, що в результаті перекладання податків найбільше страждають незаможні класи [3, 147].

На зміну “абсолютним” теоріям перекладання прийшла позитивна теорія рівномірного розподілу податків, що була розроблена на початку XIX ст. французьким дослідником Н. Канаром. Відповідно до позитивної теорії всі податки завдяки перекладанню розподіляються між платниками податків відповідно до їх платоспроможності. Хоча рівновага податкового навантаження

настає не відразу. Тому Н. Канар зробив висновок, що будь-який старий податок гарний, тому що шляхом перекладання він робиться рівномірним. На противагу йому кожен новий податок поганий, тому що перш ніж буде досягнута відома зрівняльність, новий податок буде являти собою більш-менш значну вагу [3, 146].

Е. Селігман назвав теорію Н. Канара та його послідовників оптимістичною. Оцінюючи її науковість, він вважав, що теорія побудована на поверхневій теорії попиту і пропозиції [5, 121].

Теорія, що одержала назву теорії дифузії (розпилення податків), відбивала відповідний початку XIX ст. рівень розвитку економічної й фінансової науки. Але поява цієї теорії просунула теорію перекладання вперед порівняно з класичною школою. Теорія дифузії поклала початок обґрунтуванню рівномірного розподілу податкового навантаження.

Вагомий внесок у розвиток теорії перекладання зробив К. Рау (1864 р.), який вивів із практики такі закони:

- 1) перекладання можливе лише при зміні ціни;
- 2) перекладання від покупця до продавця завжди важче, тому що зміна попиту непомітно розподіляється по всій сукупності товарів;
- 3) перекладання від продавця до покупця зумовлене справлянням податків з ціни товарів;
- 4) неможливе перекладання податку з визначених особистих доходів;
- 5) перекладаються податки, що визначаються кількістю товарів;
- 6) податки з джерела доходу перекладаються, якщо дохід можна інакше використовувати.

Теоретичне значення законів К. Рау полягає в тому, що з ними пов'язане народження термінології перекладання, його понятійного апарату: 1) перекладання від продавця до покупця; 2) перекладання від споживача до продавця; 3) запобігання податку шляхом відмови від споживання об'єкта оподаткування [5, 123].

Відомий німецький фінансист А. Шеффле зазначає на увагу у зв'язку з тим, що він уточнив можливості перекладання непрямих податків, указавши, що їх перекладання тим легше, чим ближче момент стягнення до моменту споживання. А. Вагнер з'ясував соціальні умови перекладання й показав, що "закон зрівняння прибутку" не пояснює явищ перекладання: рівне оподаткування

об'єктного доходу ще не веде до рівності оподаткування суб'єктного доходу й навпаки. А прагнення до перекладання податкового навантаження існує й при рівномірному прибутковому податку. Таким чином, А. Вагнер спростував поширену в 70-ті роки XVIII ст. думку про повну неперекладність особистого прибуткового податку [5, 123].

Теорія ціни (вартості, цінності) австрійської школи (маржиналістів) зміцнила наукові основи теорії перекладання. Теорія граничної корисності відкрила новий період наукового тлумачення проблем перекладання. Так, А. Курно в 1838 р. застосував теорію граничної корисності й математичний метод до аналізу перекладання податків в умовах монополії й конкуренції при рівних, зростаючих і спадаючих витратах виробництва. Він дійшов висновку, що найкраще оподатковувати продукти в останній стадії — у самого споживача. Математичний метод у політичній економії був застосований Ф. Дженкіном до теорії перекладання, який вважав, що будь-який податок зменшує вигоду обміну, здійсненого продавцем і покупцем, причому їх втрата перевищує суму податку. Що вище податок, то більше різниця між утратою для суспільства чистого виторгу й сумою надходжень від податку. Ф. Дженкін дав визначення надлишкового податкового навантаження у зв'язку з визначенням тягаря акцизного податку, його динамікою під впливом еластичності пропозиції та попиту [5, 124].

Слід відзначити працю німецького економіста Р. Майєра "Принципи справедливого оподаткування" (1884 р.). Дослідження Р. Майєра також було побудовано на теорії граничної корисності. Він розглядав перекладання як окремий випадок впливу податку на приватне господарство, тобто реакцію останнього на дії фінансової влади. Необхідно відзначити, що основні положення й висновки Р. Майєра пізніше були цілком включені в теорію перекладання.

Також можна виокремити працю К. Вікселя "Фінансово-теоретичні дослідження" (1896 р.), в якій він проаналізував перекладання податків в умовах монополії й вільної конкуренції. У концепції К. Вікселя перекладання податків розглядається як інструмент державної політики перерозподілу національного доходу [5, 124].

Необхідно відзначити, що дослідження проблем перекладання, побудованих на теорії граничної корисності, мали деякі недоліки: суб'єктивний характер, абстрактність, відірваність від дійсності. Але ці дослідження мали науковий характер, і, як уже відзначалося, вони привели фінансову науку

до розуміння проблем перекладання податків. Це стало можливим завдяки тому, що маржиналістська школа надала новий сполучений інструментарій економічного аналізу — граничні величини й математичний апарат.

Італійська фінансова школа визначила основні положення математичної теорії перекладання податків. Її основні постулати розробив М. Панталеоне. Він дав визначення перекладання, що було прийнято сучасною йому фінансовою наукою й використовується навіть сучасними дослідниками. Так, М. Панталеоне вважав, що перекладання — це процес, за допомогою якого платник звільняє себе цілком або частково від сплати податку. Розуміння перекладання як процесу мало неоціненне значення для аналізу проблем перекладання, оскільки дало можливість порушити питання про тенденції та фактори, що впливають на процес перекладання. М. Панталеоне належить право авторства на визначення основних тенденцій перекладання, що потім були запозичені Е. Селігманом у теорію перекладання.

Розуміння перекладання як процесу дало можливість М. Панталеоне сформулювати динамічний закон перекладання, тісно пов'язаний з проблемою впливу податку на ціну. Аналіз впливу податку на ціну цей автор простежував в умовах монополії та вільної конкуренції. Він вважав, що податки впливають на ціну як витрати виробництва. Доводив, що монополіст втрачає, якщо навіть підвищує ціну під впливом податку, бо при цьому скорочується збут і відповідно знижується рівень споживання. Отже, податок припадає на монополіста й не перекладається.

М. Панталеоне перший проаналізував і встановив функціональну залежність між податком і ціною. Це був саме той рівень у дослідженні цього питання, що створив одну з важливих передумов подальшого теоретичного й практичного аналізу впливу податків на народне господарство. Сильною і водночас слабкою стороною теорії перекладання М. Панталеоне було його трактування ціни. Він визнавав роль попиту й пропозиції в утворенні ціни, але для нього ціна визначалася насамперед суб'єктивними факторами і граничною корисністю [5, 126–127].

Значний внесок у розвиток теорії перекладання зробив професор Колумбійського університету Е. Селігман, представник міжнародної фінансової школи. Основна заслуга Е. Селігмана полягає в тому, що він не тільки дав загальний аналіз перекладання податків, а й виокремив умови, що мають значення для вирішення практичного питан-

ня про ймовірність перекладання того чи іншого податку. Він вважав, що питання про перекладання — це питання про ціну. Доводив, що ступінь підвищення ціни на капітал, працю, предмети споживання пов'язаний з уведенням податку. Е. Селігман спробував виявити конкретні умови, що впливають на перекладання податків для того, щоб установити, якою мірою податок (цілком або частково) входить у ціну, як він розподіляється між виробником і споживачем [5, 128].

Вагомий внесок у розвиток теорії перекладання зробив А. Маршалл. Він створив розгорнуту теорію ціни, розірвавши безпосередній зв'язок вартості з ціною. Проаналізував, як формуються ціни на окремих ринках під впливом попиту та пропозиції, і синтезував теорії факторів виробництва й граничної корисності в одну теорію. Ідеї теорії факторів виробництва були використані для пояснення закономірностей формування пропозиції, теорії граничної корисності — закономірностей формування попиту. Був встановлений механізм впливу співвідношення попиту та пропозиції на ціни товарів [5, 135]. Однак відносна небажаність гальмувала розробку теорій перекладання на початку ХХ ст. Неактуальність проблем перекладання зумовлювалася соціально-економічними причинами. Не було гострої необхідності насамперед у держави, тим більше що 20-ті роки минулого століття відзначені як роки стабілізації світової економіки. Теорія перекладання одержала поштовх до подальшого розвитку тільки після Великої депресії 1929–1933 рр. з моменту впровадження кейнсіанських методів регулювання економіки, коли податки були залучені в систему макроекономічних показників і використані як інструмент кон'юнктурного (короткострокового) регулювання економіки. Кейнсіанство дало можливість пов'язати податки з рухом таких основних макроекономічних показників, як національний дохід, фонди накопичення й споживання. Агрегованість податків означала їх нову якість, що потребувало визначення оптимального рівня податків та аналізу їх впливу на збалансованість у приватному секторі.

Розглянуті у другій половині ХХ ст. теорії перекладання П. Самуельсона, Р. Масгрейва і М. Фрідмана найбільш популярні у викладенні К. Макконнелла і С. Брю, які показали наступність і результати, досягнуті фінансовою наукою кейнсіанського й посткейнсіанського періоду з проблем перекладання податків [4, 206–209].

Зазначені автори розширили дослідження з питань перекладання податків на конкретні їх

види з урахуванням попиту й пропозиції. Вони уточнили існуюче правило розподілу податкового навантаження залежно від коливань еластичності. Так, вони зробили наступний висновок: що менше еластичний попит на товар, то більша частина податку перекладається на споживачів за умови, що пропозиція є постійна; що менше еластична пропозиція, то більша частина податку перекладається на виробника за наявності постійного попиту.

Дослідження природи надлишкового податкового навантаження показало, що надлишкове податкове навантаження щодо непрямих податків — це втрата для суспільства чистого виторгу, тому що споживання й виробництво оподаткованого податком товару падають нижче їх оптимальних рівнів. За інших рівних умов що більше еластичність пропозиції та попиту, то більше надлишковий тягар цього податку. Таким чином, два податки, що дають однакові надходження, не обов'язково спричиняють однаковий загальний рівень податкового навантаження.

Фінансова думка 20–30-х років ХХ ст. порівняно з внеском науки кінця ХІХ ст. не привнесла нічого нового в розробку проблеми перекладання, але більш ёмно й чітко сформулювала закономірності перекладання податків: види перекладання, розміри, умови перекладання, структуру податків з погляду їх перекладності.

Викладемо основні здобутки фінансової науки з цього питання. Що стосується узагальнення, то можна виокремити два види перекладання: перекладання з продавця на покупця і перекладання з покупця на продавця.

Прикладом першого виду перекладання може слугувати будь-який встановлений державою непрямий податок, що сплачується виробником, а потім перекладається на покупця — споживача обкладеного продукту. У цьому разі продавець або виробник включає суму податку у вартість продукту, а тому податок фактично припадає не на продавця, а на покупця.

Для другого виду перекладання характерно те, що податок, носієм якого практично повинен бути покупець, виплачується продавцем. Хоча цей вид перекладання зустрічається рідше, ніж перший, усе-таки він має місце, особливо в тих випадках, коли податок (прямий або непрямий) надмірно високий. Цей вид перекладання часто зустрічався в період економічних криз і стосувався непрямих податків, коли споживання конкретного продукту внаслідок введення високого податку значно зменшувалося.

Щодо визначення розмірів перекладання, то як для першого виду перекладання, так і для другого розмір може бути повним або частковим.

Різновидом перекладання є погашення або амортизація податку. Амортизація податку — це процес, за допомогою якого платник кидає сплачувати податок. Вона відбувається шляхом зменшення цінності обкладеного об'єкта на капіталізовану суму податку [2].

Щодо умов перекладання у фінансовій літературі виокремлені чотири випадки перекладання.

По-перше, це ухиляння від сплати податку. Ухиляння від податку буває легальним і нелегальним. До легального, законного належить той випадок, коли споживач із введенням податку або його підвищенням на предмет його споживання взагалі не купує цей предмет або купує його в меншій кількості. До легальних способів ухиляння належать і ті випадки, коли виробник, обкладений підвищеним податком щодо середньої величини виходу виробленого продукту, підвищує продуктивність і починає одержувати більший вихід продукту, продовжуючи платити податок. Незаконні ті випадки ухиляння від податків, коли платник приховує об'єкт, що підлягає оподаткуванню.

З легальними видами ухиляння держава може боротися тільки фінансовими способами (при скороченні споживання обкладеного товару — знижувати податок або змінювати техніку оподаткування). З нелегальними способами ухиляння можна боротися тільки вдосконаленням механізму функціонування фінансового апарату, щоб він був здатний розкривати випадки приховування й несплати податку.

По-друге, це амортизація (або погашення), поглинання й капіталізація податку. Можна виокремити три варіанти перекладання через амортизацію податку: 1) податок викликає зменшення цінності оподаткованого предмета; 2) податок може бути поглинутий зменшенням цінності предмета (поглинання податку); 3) цінність предмета збільшена завдяки зменшенню податку (капіталізація податку). Завдяки явищам амортизації, поглинання й капіталізації при відомих умовах збільшення податку веде до часткової конфіскації майна платника податків і, навпаки, зменшення податку може викликати нічим не обґрунтоване збільшення багатства.

По-третє, це ситуація, коли особа є не тільки платником податку, а й носієм податку. Тут відсутнє перекладання, але збільшення податку може спонукати виробника домогтися зменшення вит-

рат і за рахунок цього покрити податок. Цей процес одержав назву “трансформація податку”.

По-четверте, це ситуація, коли платник, законно обкладений податком, перекладає вагу податку на іншого суб'єкта. Якщо останній також зможе перекласти податок на третю особу, то він є лише платником-посередником. Якщо ж він остаточно несе вагу податку, тоді він — носій податку. Таке перекладання відбувається у процесі обміну. Суб'єкт, що володіє більш вигідними економічними умовами обміну, буде прагнути перекласти податок на суб'єктів, які перебувають у менш вигідних умовах.

У свою чергу, ці умови доцільно розподілити на дві групи: наявне відношення до оподаткованого предмета; відношення до податку. Стосовно оподаткованого предмета основними умовами, від яких залежить процес перекладання, є: 1) підпорядкування оподаткованого предмета законам вільної конкуренції або монополії; 2) наявність або відсутність еластичності попиту та пропозиції; 3) ступінь мобільності (рухливості або іммобільності оподаткованого предмета).

Якщо платник податків монополіст, то перекласти податок йому значно складніше, оскільки монополіст зазвичай встановлює максимальні ціни безвідносно до податку. При спробі перекласти податок монополіст зустрічається з ризиком зменшення попиту. Тому монополіст сплачує податок за рахунок прибутку. В умовах вільної конкуренції ціни наближаються до витрат виробництва, податок може ввійти в суму цих витрат. Якщо зі збільшенням ціни (у зв'язку зі зростанням податку) споживання не зменшується (предмети першої необхідності), то податок перекладається на споживача. При оподаткуванні предметів не першої необхідності перекладання складніше, тому що в цьому випадку можливе скорочення споживання.

Незважаючи на актуальність, ступінь компетентності держави в питаннях перекладання недостатньо відбитий у вітчизняній літературі. За соціально-економічними і технічними розуміннями, державі зручніше стягувати податки, що перекладаються, не з кінцевого споживача, а з виробника, по-перше, через порівняно невелику їх кількість, що дає змогу легко їх контролювати й оподатковувати, а по-друге, пряме оподаткування споживача політично не завжди виправдано.

Вважаємо, що механізм перекладання треба враховувати при визначенні або реформуванні системи оподаткування. При розробленні оп-

тимальної системи оподаткування необхідно брати до уваги процеси виникнення надлишкового податкового навантаження при зростанні податкових ставок.

Крім того, можна сказати, що податкові системи в західних країнах будуються з урахуванням можливості здійснення принципу рівномірності в оподаткуванні й керованості цим процесом. На наш погляд, у цілому в Україні відбуваються процеси перекладання не передбачені й не контрольовані державою.

Пошук рівня оптимального податкового навантаження може базуватися на податковому потенціалі, розміри елементів якого повинні бути економічно обґрунтовані. На основі цих елементів можуть бути розроблені галузеві нормативи граничного податкового навантаження шляхом обґрунтування частки оплати праці, амортизації й чистого прибутку в доданій вартості. Нормативи податкового навантаження на юридичних і фізичних осіб можуть мати максимальне й мінімальне значення залежно від бюджетних резервів. Такі нормативи обмежили б “податкотворчість” у регіонах. У разі їх перевищення були б об'єктивні підстави для клопотання про відстрочки або додавання податкових платежів. Очевидно, показники податкового навантаження повинні знайти місце у звітності підприємств.

Вважаємо, що зміст поняття “розподіл податкового навантаження” може мати два значення залежно від того, розкривається воно по відношенню до платників податків чи по відношенню до регіонів. Отже, у самому понятті міститься єдність протилежностей. Що більше податкове навантаження по відношенню до регіону, то міцніший його фінансовий стан, то менше проблем з балансуванням бюджету. Цілком протилежний вплив тяжкості податкового навантаження на платників податків, оскільки регіональний податковий тягар повністю зумовлений податковою політикою, тобто абсолютно суб'єктивний у нинішній час в Україні.

Особливий теоретичний науковий інтерес викликає питання про розподіл податкового навантаження серед платників податків відповідно до галузей національного господарства.

У сучасних умовах розвитку економіки ставки податків на прибуток і ПДВ повинні бути диференційовані за галузями національного господарства залежно від структури доданої вартості та податкового потенціалу з метою усунення необґрунтованого перекладання податків за галузями господарства. Але проблема вирівнювання

створеної доданої вартості в різних галузях народного господарства залишається актуальною. Регулювання цих процесів також можливе з використанням податкових інструментів.

Як уже відзначалося, проблеми розподілу податкового навантаження розглядалися ще з XVII ст. меркантилістами, судження яких про розподіл податкового навантаження в суспільстві стали основою теорії переказання податків. А. Сміт у своєму обґрунтуванні теорії податкової системи й трьох адміністративних принципів стягнення податків порівнював податковий тягар з рентою, яку одержує постійний господар нерухомого джерела доходу. Всі податки, на його думку, у кінцевому результаті стягуються із землевласника. А. Сміт, не схвалюючи теорію “єдиного податку” фізіократів, схилився до ідеї рентного оподаткування. Податки на заробітну плату він ставив у залежність від еластичності пропозиції праці. Цінність ідеї А. Сміта полягає передусім у тому, що він цілком правильно пов’язував економічну природу оподаткування з додатковим рентним доходом.

Д. Рікардо, продовжувач економічного вчення А. Сміта, у своїх “Засадах політичної економії” розвивав ідеї про реакції на ціну попиту й пропозиції різних категорій благ у зв’язку зі стягненням податків. Установлені ним залежності, що складаються із часом у закономірності, були названі пізніше дослідженнями еластичності попиту й пропозиції. Д. Рікардо розвивав теорію, сутність якої полягає в тому, що тягар податків на ренту не може бути просто переказаний на покупця, оскільки це податок на фактор, пропозиція якого зафіксована. Тільки при варіюванні пропозиції тягар податку переказується на всю договірну ренту. Оскільки не вся договірна рента є “економічна рента в чистому вигляді”, певна частина податку ляже на прибуток. Д. Рікардо розглядав, яким чином ціна обкладеного податком товару рухається у напрямі до рівноважного рівня. Цей рух триває тим довше, чим довше використання розглянутого товару, менш еластична його пропозиція й чим більш еластичний попит на нього. Глибокий аналіз залежностей між еластичністю попиту й пропозиції та податками став проводитися з поширенням маржиналістського вчення й теорії корисності та попиту. Ці економіко-математичні обґрунтування, широковідомі у графічному вигляді, застосовуються в сучасних економічних теоріях і практиках оподаткування.

Ринкове тлумачення ціни дає змогу зарубіжним економістам досліджувати податкові

проблеми відповідно до національних систем оподаткування, тому що розподіл податкового навантаження й переказання податків невіддільні від теорії й практики ціноутворення. Р. Масгрейв вивчав, яким чином розподіляється податкове навантаження між виробниками й споживачами (категоріями платників податків) залежно від еластичності попиту й пропозиції товарів, робіт і послуг. Дослідження проблем переказання податків породили нові теорії, такі як дифузія або розподіл податків, амортизація податків, капіталізація податків.

Що стосується вітчизняних учених, то проблем розподілу й переказання податків вони майже не торкалися, оскільки орієнтація СРСР на директивно-планове ціноутворення, виходячи з трудової теорії вартості, ігнорувала саму ідею нерівномірного оподаткування.

У сучасних умовах недостатній досвід України у використанні податків як елементів ринкового регулювання, відсутність стабільної податкової системи, а у зв’язку з цим і відсутність динамічних рядів податкових даних, недостатня інформаційно-електронна забезпеченість податкової статистики – усе це створює об’єктивні перешкоди для дослідження реакції економіки на введення або зміну податків. Тому наука взагалі нездатна осмислити волюнтаристські прийоми податкового реформування. Результативність досліджень проблем переказання податків визначають стабільність і ринкова орієнтація системи оподаткування.

Відомо, що непрямі податки переказуються більше, ніж прямі, і вони найбільш обтяжливі для споживачів товарів, робіт і послуг. Крім того, зіставлення податкових ставок, аналіз застосовуваних у той чи інший час за тим або іншим податком різних податкових режимів також дає змогу досліджувати проблему переказання податків і важкість податкового навантаження. Податкові режими поряд з іншими елементами оподаткування (об’єкт, суб’єкт, пільги, санкції тощо) здебільше визначаються податковими ставками. Як свідчить зарубіжний досвід, у податковій практиці застосовуються пропорційні, прогресивні, регресивні, лінійні, кадастрові, тверді та адвалерні ставки обчислення окремих видів податків.

В Україні застосовуються здебільшого пропорційні та прогресивні ставки, тому що вони встановлюють пряму пропорцію між оподаткуванням об’єктом і сумою податку. Вважаємо, що система податкових ставок ефективно не задіяна в системі управління процесами розподілу й пе-

рекладання податків. З метою ефективного регулювання економічних процесів необхідно, щоб система податкових ставок була представлена всіма їх видами та модифікаціями.

Сучасні зарубіжні дослідники проблем розподілу податкового навантаження — А. Ауербах, А. Гарбергер, М. Кінг, Л. Котлікофф, П. Самуельсон та ін. — наводять методики, які дають можливість визначити складність податкового навантаження у відносно однорідних податкових групах. Застосовуючи згадані вище методи, тягар українських податків можна оцінити лише в розрізі фіксації співвідношень між групами непрямих і прямих податків за кілька останніх років.

Зараз основу української системи оподаткування утворюють прямі й непрямі податки. Історична оцінка непрямого обкладення зводиться здебільше до того, що цей засіб формування доходів бюджету з соціальних позицій є вкрай несправедливий. Однак саме він поширений у більшості країн через простоту застосування й незалежність від результатів фінансово-господарської діяльності. Методика формування непрямих податків обмежує можливості фальсифікацій, що сприяють уникненню сплати податків. Прибуткові податки менше залежать від удосконалення техніки стягнення, ніж від розподілу доходів, здійснюваного на корпоративному, приватному й загальнодержавному рівнях. В умовах високої плати за працю саме непряме оподаткування утворює основу податкових систем країн світового співтовариства. Поширення, наприклад, податку на додану вартість при високій заробітній платі не пов'язане з небажаними соціальними наслідками, незважаючи на те, що цей податок найбільше перекладається. Наприклад, в Україні мінімальна заробітна плата у 2004 р. склала 300 грн, а у 2007 р. — 340 грн, що взагалі менше, ніж прожитковий мінімум.

Водночас податкове навантаження фактично повністю перекладено на фізичних осіб як за прямими, так і непрямими податками. Відомо, що тягар з податку на додану вартість, акцизів і митних платежів в Україні несуть покупці, оплачуючи ці суми в ціні товару (робіт, послуг). Частка непрямих податків у ціні коливається від 90 % з алкогольної продукції до 20 % з основних продуктів харчування. Аналіз проекту Податкового кодексу показує, що суттєвих змін у скороченні кількості податків і зниженні їх ставок не відбудеться, а це в умовах інфляції призведе до зростання цін і подальшого перекладання податків на громадян України.

Слід відзначити, що в цих умовах посилення податкового контролю значно збільшило ступінь податкового навантаження, як наслідок, зросло прагнення платників податків уникнути оподаткування, перевести бізнес у тіншову сферу, розмістити капітал за кордоном на шкоду українській економіці.

Не менші проблеми існують і в територіальному розподілі податкового навантаження. Пропорції територіального розподілу податкових доходів сформувалися в Україні під впливом розміщення продуктивних сил і соціально-економічної політики держави. Тривалий час існувала необхідність державного перерозподілу доходів, а отже, і податкових надходжень між територіями, оскільки розміщення виробничих сил зумовлювалося більше ідеологічними й політичними міркуваннями, а не економічними законами. Відсутність кардинальних структурних змін у галузях усіх сфер господарської діяльності, невіршеність проблем оплати праці та інших економічних проблем зберігають необхідність складних перерозподільних процесів у державі. Передусім це вирішується шляхом податкового регулювання, а саме через встановлення системи регулюючих і закріплених податків. Крім того, розподіл державних коштів через субсидії, дотації, трансферти більше підкоряється політичним цілям, ніж завданням вирівнювання соціально-економічного рівня розвитку територій.

Таким чином, можна стверджувати, що концепція податкового потенціалу, на відміну від раніше розроблених теорій перекладання, дає можливість оцінити масштаби перекладання податків між суб'єктами ринкових відносин: юридичними та фізичними особами; суб'єктами підприємницької діяльності, а також тими, хто працює за наймом; галузями господарства та регіонами.



Література

1. Арзуманов Р. М. Вплив ПДВ на відтворювальні процеси // *Фінанси України*. — 2003. — № 5. — С. 94–98.
2. Бланк И. А. Основы финансового менеджмента: В 2 т. — К.: Ника-Центр, 1999. — Т. 2. — 512 с.
3. Голинищев Э. П., Клименко И. В. Информационное обеспечение систем управления. — Ростов н/Д: Феникс, 2003. — 352 с.
4. Макконнелл Кэмпбелл Р., Брю Стэнли Р. Экономикс: Принципы, проблемы и политика: В 2 т.: Пер. с англ. — М.: Республика, 1996. — Т. 2. — 400 с.
5. Саймон Г. А., Смитбург Д. У., Томпсон В. А. Менеджмент в организациях. — М.: Экономика, 1995. — 335 с.

Оптимальною для оцінювання тягаря українських податків є концепція податкового потенціалу. При цьому таке оцінювання може проводитися лише в розрізі фіксації співвідношень між групами непрямих і прямих податків за кілька останніх років.

Оптимальной для оценивания бремени украинских налогов является концепция налогового потенциала. При этом такое оценивание может проводиться лишь в разрезе фиксации соотношений между группами косвенных и прямых налогов за ряд последних лет.

The concept of tax potential is optimum to estimate burden of the Ukrainian taxes. Thus such estimation can be spent only in view of fixing parities between groups of indirect and direct taxes for a last years.

Надійшла 17 вересня 2008 р.