

- формування умов, які необхідні та достатні для сталого розвитку існуючої соціально-економічної системи;
- забезпечення зростання рівня та якості життя всього населення країни;
- забезпечення та захист загальнонаціональних економічних інтересів шляхом зміцнення та розширення поля країни в світовому економічному та політичному просторі;
- забезпечення оптимуму державної, муніципальної та приватної власності в економіці країни.

Таким чином, необхідність державного регулювання ринкової економіки впливає з об'єктивно притаманних державі економічних функцій.

Література

1. Братишко В. Национальная экономика как объект государственного управления// Экономика Украины. – 1994, № 6. – С. 71-77.
2. Государственное регулирование рыночной экономики: Учебник для вузов/ Под общ. ред. В.И. Кушлина, Н.А. Волгина; редкол.: А.А. Владимиров и др. – М.: ОАО "НПО "Экономика", 2000. – 735 с.
3. Дідківська Л.І., Головка Л.С. Державне регулювання економіки: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2000. – 209 с.
4. Зухба Д.С., Зухба Е.Н., Каптуренко Н.Г. Принципы и проблемы государственного регулирования экономики. – Донецк: ИПЦ "Донецк", 1991. – 25 с.
5. Макроекономіка: Підручник/ А.Г. Савченко, Г.О. Пухтасевич, О.М. Тітьонко та ін.; За ред. А.Г. Савченка. – К.: Либідь, 1995. – 208 с.
6. Михасюк І.Р., Швайка Л.А. Державне регулювання економіки: Підручник. – Львів: "Магнолія плюс"; видавець СПД ФО "В.М. Піча", 2006. – 220 с.
7. Мочерний С.В. Економічна теорія: Посібник для студентів вищих закладів освіти. – К.: Вид. центр "Академія", 1999. – 592 с.
8. Орешин В.П. Государственное регулирование национальной экономики: Учеб. пособие. – М.: Юристъ, 1999. – 272 с.
9. Саниахметова Н.А. Регулирование предпринимательской деятельности в Украине: организационно-правовые аспекты, Одесса, 1998. – С. 122.
10. Стеченко Д.М. Державне регулювання економіки: Навч. посібник. – К.: МАУП, 2000. – 176 с.
11. Ходов Л.Г. Основы государственной экономической политики: Учебник. – М.: Изд-во БЭК. 1997. – 332 с.
12. Экономика: Учебник/ Под ред. доц. А.С. Булатова. – М.: Изд-во БЕК, 1995. – 632 с.

УДК 336.22

Ю.Я. Ковальчук – Тернопільський державний економічний університет

ЕЛЕМЕНТИ ПОДАТКУ ТА ПРОБЛЕМИ ЇХ ЗАКОНОДАВЧОГО ЗАКРІПЛЕННЯ

Аналізується сутність елементів податкової системи, визначаються критерії їх оптимального функціонування в економіках перехідного типу. Вказуються основні напрями реформування системи оподаткування з огляду на необхідність гармонізації окремих її елементів на шляху європейської інтеграції

Yu. Ya. Kovalchuk – State Economic University of Ternopil

Taxes elements and problems of their legislative setting

Essence of tax system elements is being analyzed; criteria of their optimal functioning in transition economies are defined. Guidelines of reforming tax system are pointed out, taking into account necessity of harmonization of tax elements on the way towards European integration.

Реформування економіки, забезпечення сталого економічного зростання неможливі без проведення, з одного боку, чіткої, зрозумілої, а з іншого, стимулюючої й регулюючої податкової політики. Проблеми формування податкової політики висвітлюються провідними вітчизняними фахівцями [1, 2, 4]. Водночас як на теоретичному рівні, так і на рівні розробки податкових законів виникає потреба чіткого розмежування першочергових та другорядних елементів податкової системи і теоретичного обґрунтування їх ключових рис, що і стало завданням даної статті. Тільки на такій теоретичній базі кроки щодо реформування податкової системи будуть успішними.

Дослідження суті податків нерозривно пов'язане з характеристикою понять, які прийнято у широкому розумінні називати елементами фіскально-економічної системи, а у вузькому, прикладному аспекті – елементами податку. Склад і характеристику таких понять наведено в табл. 1.

Зазначений у таблиці перелік елементів оподаткування є узагальненим і може бути застосований до всіх видів і форм фіска. Поряд з цим, окремі автори виділяють інші елементи – податковий період, податкові канікули, податковий кредит, податковий звіт, податковий агент, податковий тиск тощо [1, с. 22-23]. На наш погляд, вказані характеристики податку є важливими, однак відіграють другорядну роль у процесі справляння податків або ж використовуються в окремих особливих випадках, а, отже, об'єктом проведеного дослідження не виступали.

Термін "платник податку" є найуживанішим у фіскальній практиці. Фіскально-економічна діяльність держави розпочинається саме із встановлення платників, оскільки податкова служба держави має чітко знати, хто саме вносить той чи інший податковий платіж до бюджету, хто відповідає за зобов'язання перед державою.

Табл. 1. Характеристика елементів оподаткування

Елементи оподаткування	Зміст елементів оподаткування
1. Об'єкт податку	Об'єкт, що підлягає оподаткуванню
2. Суб'єкт податку	Один із учасників процедури оподаткування: платник, законодавчий орган, орган податкової служби
2.1. Платник податку	Юридична чи фізична особа, яка згідно з чинним законодавством зобов'язана сплачувати податки
2.2. Носій податку	Особа, що виступає кінцевим платником (кінцевий споживач товару)
3. Джерело податку	Фонд грошових коштів, з якого реально сплачується податок
4. Одиниця оподаткування	Масштаб виміру об'єкта податку
5. Податкова ставка	Розмір податку на одиницю оподаткування
6. Податкові пільги	Повне або часткове звільнення від оподаткування
7. Податкова квота	Частка податків у доході платника
8. Норма оподаткування	Частка податкових надходжень у ВВП країни

Платник податку здебільшого є посередньою, транзитною ланкою проходження доходів. Він не стільки сплачує податок, скільки перераховує до бюджету частину отриманих доходів. Реальним платником, або носієм кожного податку є кінцевий споживач, який сплачує вартість товарів (робіт, послуг),

а, отже, і все, що в їх цінах відображається, – і витрати виробництва й збуту, і прибуток усіх ланок, де відбувається рух товарів, і відрахування частини отриманих доходів до бюджету. Оскільки основним споживачем у будь-якій країні є її народ, то саме громадяни скрізь були, є і завжди будуть основними носіями, тобто реальними платниками податків. З огляду на це твердження про перекладання податкового тягара на їхні плечі можуть розглядатися як безпідставні – він був там завжди й альтернативи просто не існує.

Нормальна податкова робота можлива у випадку чіткого визначення об'єкта оподаткування. Останній має бути стабільним, піддаватися чіткому обліку, безпосередньо стосуватися платника, відображати саме його (платника), а не сторонніх суб'єктів, вплив на об'єкт оподаткування. З огляду на це доцільно у чинному податковому законодавстві закріпити норму податкового права, яка б містила такі характеристики об'єкта податку:

- вартісну або фізичну його оцінку;
- механізм виконання податкових зобов'язань, пов'язаних із даним об'єктом.

Крім того, вартісна оцінка об'єкта оподаткування, що визначається надходженнями від продажу товарів (робіт, послуг), повинна зменшуватися на такі її складові:

- доходи від операцій, пов'язаних з обігом валютних цінностей;
- вартість основних засобів, нематеріальних активів, інших майнових цінностей, що передаються правонаступнику у зв'язку з реорганізацією підприємства-платника податку;
- суму наданої матеріальної допомоги неприбутковим установам на здійснення їх статутної діяльності, що непов'язана із отриманням доходів комерційного характеру;
- інвестиції у статутний капітал господарських товариств;
- вартість майна чи суму грошових коштів у межах початкового внеску до статутного капіталу, що повертається суб'єктам корпоративних відносин при виході чи ліквідації господарського товариства;
- вартість житлових приміщень державного чи комунального житлового фонду фізичним особам у ході здійснення приватизації.

Вартісна, фізична чи будь-яка інша характеристика об'єкта оподаткування, скоригована на суму податкових пільг, формує податкову базу. Алгоритм розрахунку останньої у розвинених країнах Західної демократії визначається Податковим кодексом, що визначає загальну стратегію податкової політики, а також врегульовує суперечливі питання при затвердженні законів з окремих податків і підзаконних нормативно-методичних документів.

Платникам податків необхідно розраховувати податкову базу за наслідками кожного податкового періоду на основі даних реєстрів бухгалтерського та податкового обліку, інших документально підтверджених даних про об'єкти, що підлягають оподаткуванню або пов'язані з ним. База оподаткування є вихідним показником для розрахунку податкового зобов'язання. Практика податкових реформ 80-х років XX ст. у США та країнах Західної Європи ґрунтувалася на зменшенні оподаткування в масштабах суспільства, що у кінцевому підсумку призвело до істотного зростання бюджетних надходжень. Природно, скорочення податкової бази здійснюється не шляхом перегляду джерел її формування, а опосередковано – зниженням загального рівня подат-

кового тягаря, що у короткостроковому періоді (за різними розрахунками від 3 до 5 років) активізує підприємницьку й ділову активність і, як наслідок, є першопричиною зростання оподатковуваних доходів за рахунок абсолютного росту кількості платників податків [2, с.139].

Сплата кожного податку супроводжується вилученням частини вартості із власності окремого платника на користь держави. Такий грошовий потік забезпечується реальними джерелами сплати податку:

- доходами платника податку, отриманими в різних формах від різних видів діяльності;
- частиною рухомого чи нерухомого майна, коли для погашення податкової заборгованості не вистачає валового доходу;
- банківськими позиками чи залученими коштами від інших суб'єктів господарювання.

Аналіз чинного податкового законодавства засвідчив, що джерело сплати податків може бути безпосередньо пов'язане з об'єктом оподаткування (при оподаткуванні доходу або майна, яке приносить дохід), а може прямо не торкатися об'єкта оподаткування (при справлянні майнових, земельних податків вказані майнові цінності перебувають в особистому користуванні й доходу не приносять). Правомірним, на наш погляд, є ув'язка джерела сплати податку з об'єктом його нарахування. Таке оподаткування є відносно справедливим, оскільки валовий дохід є джерелом погашення податкових зобов'язань. Водночас для платників – юридичних осіб джерело сплати податку може розглядатися з позицій віднесення того чи іншого податку на валові витрати, отриманий прибуток від звичайної діяльності, цінову надбавку. Загальним джерелом сплати є валовий дохід. Однак залежно від того, з якого її елемента сплачується податок, визначається його вплив на фінансові інтереси платника.

Теорія оптимального оподаткування, ґрунтовно розроблена у зарубіжній літературі, визначає процес вибору тієї чи іншої податкової політики, що передбачає процедуру публічного вибору рівня податкового навантаження. Останній визначається соціально-економічним устроєм держави і реалізується через систему податкових ставок. Види ставок оподаткування та їх характеристики наведено на рис. 1.

ПОДАТКОВІ СТАВКИ				
тверді		відсоткові		
встановлюються у грошовому виразі на одиницю оподаткування в натуральному обчисленні		встановлюються тільки до об'єкта оподаткування, який має грошовий вираз		
фіксовані	відносні	пропорційні	прогресивні	регресивні
встановлені у кількісному вираженні або у конкретних сумах	визначені відносно до встановленої державою величини	єдині ставки, що не залежать від розміру об'єкта оподаткування	їх розмір зростає в міру збільшення обсягів об'єкта оподаткування	їх розмір зменшується в міру зростання об'єкта оподаткування

Рис. 1. Види податкових ставок

Практика затвердження податкових ставок є найскладнішою та водночас найважливішою проблемою податкового процесу. Рівень та механізм застосування ставок оподаткування має забезпечувати потреби фіскалу, не порушуючи при цьому соціальної, економічної, політичної гармонії суспільних інтересів. Податкові ставки встановлюються головним чином емпіричним методом, рідше – на основі економіко-математичних розрахунків та моделей.

Емпіричний метод здебільшого зорієнтований на фіскальну природу податків і полягає у визначенні ставок на базі існуючого досвіду оподаткування з урахуванням забезпеченості видатків держави і впливу кожного податку на фінансові ресурси, грошові доходи, грошові витрати, фінансовий стан платників. Із нагромадженням емпіричних даних про зміни у податковій базі, стані фінансових ресурсів держави ставки податків підлягають відповідному коригуванню.

Сутність методу економіко-математичного моделювання полягає в розробці математичної моделі, яка враховує всі інтереси учасників податкових правовідносин, а також основні фактори, що діють у сфері нарахування й сплати окремих податків і зборів. Вказаний метод насамперед зорієнтований на регулюючу функцію податків, оскільки критерієм оптимізації податкової ставки є саме найвищий рівень впливу податку на поведінку платника. Поряд з цим обов'язково враховується й фіскальне значення податку шляхом запровадження в модель певних обмежень, особливо щодо забезпечення мінімально допустимого надходження сум від цього податку.

У процесі встановлення податкових ставок необхідно також враховувати і методи їх формування – прогресивне, пропорційне, регресивне оподаткування. Прогресивне оподаткування пов'язане з поняттям дискреційного доходу, тобто вільного доходу, використання якого проводиться відповідно до інтересів платника [3, с.58]. Розрахунково вказаний показник визначається як різниця між загальною сумою оподатковуваного доходу та неоподатковуваною базою (неоподатковуваним мінімумом). У дійсності дискреційний дохід і виступає об'єктом оподаткування, який реально відображає рамки реалізації інтересів платника залежно від обсягу отриманих доходів.

Пропорційне оподаткування має значно більшу сферу застосування, характеризується стабільною ставкою, відзначається низкою переваг:

- чим вищий об'єкт оподаткування, тим нижчою може бути його кількісна ставка, що спонукає до економічного зростання;
- застосування високих ставок оподаткування зумовлює практику ухилення від оподаткування, що може істотно зменшити бюджетні надходження;
- множинність ставок при прогресивному оподаткуванні на певному рівні стримує підприємницьку ініціативу, обмежує стимули до зростання доходів.

Вказаний метод оподаткування дає змогу встановити одну ставку, що застосовується щодо доходу, який перевищує відносно високий неоподатковуваний мінімум, а система середніх ставок забезпечує оптимальне співвідношення податкового тягаря для платників з різним рівнем доходів.

Регресивне оподаткування властиве для майнових платежів, система яких в Україні не розвинена і, з огляду на необхідність економічного розвитку виробничої сфери, найближчим часом сформована не буде.

Сьогодні зусилля вчених-теоретиків спрямовані на перетворення податків в інструменти соціально-економічної політики, тобто важелі впливу на розвиток економіки, підвищення добробуту населення. У зв'язку з цим лауреати Нобелівської премії У. Вікрі та Дж. Мерлі дійшли висновку, що з метою усунення негативного впливу податків на економічну активність і трудові зусилля підприємців й громадян максимальна податкова ставка не повинна перевищувати 20 % для всіх платників [4, с. 20].

У контексті цього виведено теорему, основний зміст якої можна сформулювати так: для збільшення бюджетних надходжень необхідно знижувати податкові ставки та спрощувати систему оподаткування в цілому. Як свідчить проведений аналіз теоретичних концепцій оподаткування сучасності, на рубежі XX-XXI ст. наукова думка перейшла від обґрунтування прогресивного оподаткування доходів громадян і прибутку підприємств до обґрунтування пропорційного оподаткування доходів і податків на споживання.

До елементів оподаткування як у вузькому розумінні (власне як елемент податку), так і в розумінні широкому (як елемент податкової системи) належать податкові пільги. На думку А. Перова та А. Толкушкіна, податкова система є сукупністю чотирьох підсистем [5, с. 139]:

- законодавчих та нормативних документів у сфері оподаткування;
- податків, зборів, інших обов'язкових платежів;
- контрольно-економічних органів, що займаються справлянням податків;
- податкових пільг.

Українським законодавством передбачено надання таких видів податкових пільг:

- повне або часткове звільнення від сплати податку конкретного платника;
- повне або часткове звільнення від сплати податку певного виду діяльності або об'єкта оподаткування;
- пониження ставок оподаткування й використання нульової ставки;
- зменшення належної до сплати суми нарахованого податку і використання податкового кредиту.

Практика законотворчості вимагає закріплення переліку пільг у відповідному нормативному документі. Це гарантує платнику збереження його переваг користування пільговими благами на відносно тривалий період часу. Поряд з цим необхідно також врегулювати вартісний обсяг пільг. Оскільки при затвердженні бюджету законодавчо встановлюються граничні розміри дотацій, субсидій, обсяг бюджетного дефіциту, то цілком можливо розрахувати суму бюджетних втрат за рахунок пільгового режиму оподаткування.

Правове регулювання податкових пільг здійснюється на двох рівнях. Перший – податкові закони, що регламентують особливі умови пільгового оподаткування для окремих категорій платників, сфер господарювання, видів діяльності. Другий – підзаконні нормативні документи, що встановлюють тактичні цілі щодо конкретних суб'єктів податкового механізму. Суперечливою водночас є практика галузевих пільг.

У цьому аспекті доцільно всі податкові пільги розмежувати за двома критеріями. Перша група повинна охоплювати традиційно незмінні пільгові блага, незалежно від змін у фінансово-економічній політиці держави. Надан-

ня таких пільг головним чином зумовлюється принципами соціальної справедливості оподаткування – малозабезпечені громадяни, соціальні трансферти й гарантії, реальні інвестиції тощо.

Друга група пільг характеризується короткостроковим характером щодо конкретних об'єктів оподаткування. У трансформаційних економіках, коли податкова система перебуває тільки на стадії формування, швидкоплинно змінюється політична і економічна ситуація, вказаній групі податкових пільг притаманна велика їх кількість та постійна плинність, що зумовлено вирішенням низки тактичних питань фінансової політики. На наш погляд, головний податковий закон (у найближчій перспективі цілком можливо – Податковий кодекс) переважно має передбачати першу групу пільг, окреслюючи контури другої, яка буде деталізуватися у процесі встановлення механізму справляння окремих податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

Інтеграційні процеси в Європейську спільноту ставлять перед Україною ще одне важливе завдання – законодавче регламентування норми оподаткування, яка залежить від обраного державою курсу соціально-економічного розвитку. Досвід країн з соціально орієнтованою ринковою економікою передбачає встановлення такої квоти на рівні 40 % податкових надходжень у ВВП.

Отже, проведений аналіз засвідчив, що елементи оподаткування є суб'єктивним явищем об'єктивної економічної категорії – податку. Їх формування, законодавче регламентування, співвідношення має враховувати пріоритетні суспільні інтереси, гармонізуватися у контексті уніфікації податкових систем в умовах збільшення масштабів міждержавного переливу капіталів і ресурсів. Західна фінансова думка прогнозує у XXI ст. такі тенденції в оподаткуванні: подальший розвиток оподаткування доходів фізичних осіб, скорочення корпоративного прибуткового податку, розширення та удосконалення податків на споживання, зростання податків на заробітну плату, скорочення податків на капітал. Предметом подальших досліджень можуть виступити інституційні аспекти реформування податкової системи України.

Література

1. Крисоватий А.І., Десятнюк О.М. Податкова система: Навчальний посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 331 с.
2. Опарін В.М. Фінанси (Загальна теорія): Навч. посібник 2-ге вид., доп. і перероб. – К.: КНЕУ, 2002-240 с.
3. Кучерявенко Н.П. Основы налогового права. – Харьков: Издательство "Константа", 1996. – 320 с.
4. Василик О.Д. Податкова система України: Навчальний посібник. – К.: ВАТ "Поліграф-книга". – 2004. – 478 с.
5. Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. – М.: Юрайт-М, 2002. – 555 с.

УДК 339.9.339.94 Доц. І.Ф. Коломісць – канд. екон. наук – НЛТУ України

СТРАТЕГІЯ ІНТЕРНАЦІОНАЛІЗАЦІЇ В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ

Подальший розвиток економіки України невідривно пов'язаний з необхідністю поширення міжнародної співпраці з Європейським союзом та іншими країнами. У