

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

МІНІСТЕРСТВО АГРАРНОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ УМАНЬСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ
АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

П. К. Бечко, О. А. Захарчук

ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ

Навчальний посібник

*Рекомендовано
Міністерством освіти і науки України
як навчальний посібник для студентів
вищих навчальних закладів*

Київ
«Центр учбової літератури»
2009

ББК65.261.4я73 УДК 336.2 (075.8) Б 67

*Гриф надано Міністерством освіти і науки України (Лист
№ 1.4/18-Г-1263 від 04.06.2008)*

Рецензенти:

Опарін В. М. — доктор економічних наук, професор кафедри фінансів Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана;

Опря А. Т. — доктор економічних наук, професор кафедри фінансово-економічного аналізу та статистики Полтавської державної аграрної академії;

Музиченко А. С. — доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри економіки підприємств Уманського державного педагогічного університету ім. П. Тичини.

Бечко П. К., Захарчук О. А. Основи оподаткування: *навч. посіб. [для студ. Б 67 вищ. навч. закл.]* / П. К. Бечко, О. А. Захарчук — К.: Центр учбової літератури, 2009. - 168 с - ISBN 978-966-364-829-3.

У посібнику систематизовані теоретичні та методологічні основи оподаткування. Посібник підготовлено відповідно програми курсу «Основи оподаткування».

Розрахований на студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, аспірантів, викладачів економічних дисциплін.

ББК65.261.4я73 УДК 336.2 (075.8)

ISBN 978-966-364-829-3

© Бечко П. К., Захарчук О. А., 2009

© Центр учбової літератури, 2009

ЗМІСТ

Вступ	5
Розділ 1 ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ПОДАТКІВ І ОПОДАТКУВАННЯ	7
1.1 Економічний зміст податків	7
1.2 Економічна сутність системи оподаткування.....	6
1.3 Методологія оподаткування	13
1.4 Напрями розвитку податкової бази	14
Розділ 2 ІСТОРІЯ ОПОДАТКУВАННЯ	16
2.1 Податкова політика Римської імперії.....	16
2.2 Податкова система Європи	22
2.3 Становлення фінансової системи Росії	25
2.4 Податкова реформа в Росії.....	31
2.5 Основні податки радянського періоду	33
Розділ 3 ПОДАТКИ В ЕКОНОМІЧНІЙ ТЕОРІЇ	45
3.1 Перші дослідження з питань оподаткування.....	45
3.2 Розвиток податкової системи України.....	49
3.3 Державна податкова служба України	50
Розділ 4 ФУНКЦІЇ ПОДАТКІВ	57
Розділ 5 ЕЛЕМЕНТИ ПОДАТКУ ЯК ЕКОНОМІЧНОЇ КАТЕГОРІЇ	61
Розділ 6 КЛАСИФІКАЦІЯ ПОДАТКІВ ТА ЇЇ ЗАВДАННЯ	65
Розділ 7 ПЕРЕКЛАДАННЯ ПОДАТКІВ	76
Розділ 8 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОБУДОВИ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ	82
8.1 Методологія оподаткування.....	82
8.2 Класифікація принципів системи оподаткування	88
8.3 Принципи побудови системи оподаткування в Україні	91
Розділ 9 ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА	95
Розділ 10 ОПОДАТКУВАННЯ В ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ	ПО
Розділ 11 ПОДАТКИ І ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ ФОРМУВАННЯ РИНКОВИХ ВІДНОСИН	125
11.1 Сутність та економічні засади формування податкової системи	125
11.2 Законодавча податкова база	130
11.3 Закономірності еволюції податкової системи	132
Тести з курсу «Основи оподаткування»	139
Глосарій	147
Список рекомендованої літератури	163

ВСТУП

Податок є одним з найстародавніших фінансових інструментів світу. Ще при існуванні первіснообщинної системи господарювання члени общини віддавали частину свого врожаю або виробленого продукту своєму вождю за виконання ним своїх обов'язків, пов'язаних з керівництвом общиною, вирішенням проблем підтримання добрих стосунків із сусідами та всередині общини, захист її від ворогів тощо.

Сучасна система оподаткування є поєднанням податкової теорії, утворення податкової системи, різних форм податків, методів їх справляння, контролю за їх використанням та інше. Оподаткування має свою методологію, тобто теоретичне, науково-практичне та правове обґрунтування суті, поняття податку та одночасно дослідження податку як економічної категорії та конкретної форми взаємовідносин між суб'єктом та об'єктом оподаткування.

Головною метою оподаткування є розробка економічного змісту, складу, форм, а також відповідного механізму їх обчислення та сплати, встановлення відповідних прав і обов'язків платників і відповідальність за порушення цих обов'язків.

Податок як економічна категорія має різні форми, виступає в основному як примусове вилучення частини доходу суб'єкта господарювання до державної казни на підставі чинної законодавчої бази. Тому в основі податків містяться відображення всіх позитивних та негативних рис конкретної економічної політики держави та системи державного керівництва. Від оподаткування залежить розвиток держави чи по прогресивному чи регресивному шляху. При цьому велике значення мають взаємовідносини: між державою та платниками податків; податковою базою; ступеня відповідальності платників податків за дотримання чинного податкового законодавства.

Управління податковою сферою є складним процесом, який потребує висококваліфікованих спеціалістів, добре обізнаних як з теоретичними, так і з практичними аспектами адміністрування податків.

Мета і завдання предмету: набуття знань щодо сутності податків і оподаткування, їх місця і ролі в системі економічних важелів розвитку ринкової економіки, взаємозв'язку оподаткування з іншими аспектами економічної політики держав; вивчення сутності, принципів і функцій оподаткування, класифікації податків; побудови системи оподаткування; оподаткування в зарубіжних країнах; податкової політики; відносини, що виникають між платниками та державою в процесі оподаткування.

У процесі вивчення даної дисципліни студентам слід ознайомитися із тематикою курсу, опрацювати рекомендовану літературу і дати відповіді на контрольні запитання.

РОЗДІЛ 1

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ПОДАТКІВ І ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Економічний зміст податків

Податок є одним з найстародавніших фінансових інструментів світу. Ще за існування первіснообщинної системи господарювання її члени віддавали своєму вождю частину виробленого продукту, зокрема, врожаю своєму вождю за виконання ним своїх обов'язків, пов'язаних з керівництвом, підтриманням добрих стосунків із сусідами та всередині общини, вирішенням проблем захисту общини від ворогів тощо.

Податки мають філософський зміст, оскільки є частиною існування людини. Ще перші філософи Древньої Греції та Риму характеризували податки як суспільно необхідне та корисне явище. Форми податків протягом існування людства змінювались, але їх сутність залишалась постійною. Спочатку податок мав вигляд частини або шматка загальної здобичі члена общини, потім частини військової здобичі, використання праці та інтелекту рабів, жертвування, відпрацювання якогось часу на користь землевласника, і, в кінці кінців, набрав вигляду грошових платежів, які мають місце за сучасних умов розвитку суспільства. Але, незважаючи на різні форми податків, економічний зміст залишався єдиним — *суспільне оподаткування частини особистого доходу платника на користь керівництва суспільством (чи то окремих вождів, чи апарат керівництва держави)*.

З філософської точки зору податок є життєвою необхідністю об'єднання частини майна, доходів, прибутків громадян країни для існування суспільства в цілому, виконання громадських робіт окремими працівниками, здійснення охорони держави, соціальної підтримки незахищених верств населення, протистояння зовнішнім ворогам та стихійним лихам тощо. Крім того, податок за своєю сутністю є необхідним елементом розширеного відтворення та важливим чинником зростання суспільної продуктивності праці, економічного потенціалу держави. Але фінансове значення податку має й конкретний вигляд у формі речових і вартісних відрахувань. Перехід від філософських значень до економічних здійснюється завдяки системі оподаткування.

1.2. Економічна сутність системи оподаткування

Система оподаткування — це сукупність податків і платежів, а також принципів, методів та засобів справляння і контролю за їх надходженням до централізованих фондів.

Незважаючи на різноманітність податкових систем різних країн світу, існують принципи, які забезпечують загальнонаукові основи побудови податкової системи. Єдиними для всіх країн з різними формами власності є принципи:

- вигоди та адміністративної зручності;
- платоспроможності;
- визначальної бази.

Принцип вигоди та адміністративної зручності полягає в тому, що втрати внаслідок сплати податків мають бути сумірними з тими вигодами, які платники отримують за рахунок фінансованих та податкових надходжень потреб і суспільних благ.

Суть адміністративної зручності полягає в тому, що податкова система повинна бути максимально зручною для платників податків і держави з точки зору організації податкової роботи.

З принципу вигоди впливає, що державна діяльність у формі забезпечення державою суспільних благ має певну ціну, яка набуває форми податків. Ці податкові ціни отримали назву ціни по Ліндалю (Ерік Ліндаль (21. 11. 1891 р. — 01. 01. 1960 р.) — шведський економіст, представник Стокгольмської школи в економічній науці. Викладав у Вищій торговій школі (Гетеборг, 1932 - 1934 рр.) в університетах Лунда (1939 - 1942 рр.), Упсали (із 1942 р.) Президент Міжнародної економічної асоціації (1956 — 1959 рр.). Основні твори: «Методи монетарної політики» — 1930 р., «Дослідження в області теорії грошей і капіталу» — 1939 р., а також роботи, присвячені проблемам економічного зростання, кредитно-грошової та податкової політики, методики розрахунку національного доходу).

Рівновага при обміні «податки — блага» виникає у разі, якщо податкові затрати на одиницю фінансованих державою суспільних благ здійснюються з граничною корисністю для кожного платника податку. Оптимальною є система, яка забезпечує не менше 80 % граничної корисності.

Платоспроможність виступає також одним із принципів системи оподаткування. Завдяки платоспроможності декларується основна вимога оподаткування — податковий тягар (тобто величина податкових зобов'язань), який чітко визначається відповідно до платоспроможності платника податку (розміру доходів, обсягів споживання, майнового стану). З цим принципом пов'язані горизонтальні та вертикальні рівності в оподаткуванні.

Горизонтальна рівність передбачає, що платники податків з однаковою платоспроможністю та доходною податковою базою чи майном сплачують однакові суми податку протягом певного періоду.

Вертикальна рівність досягається у разі, якщо платники податків з різною платоспроможністю сплачують різні за обсягом суми податку, що диференціюються відповідно до певних етичних принципів соціальної справедливості.

Вертикальна рівність можлива за умови використання прогресивних ставок оподаткування. Цей принцип вимірюється та оцінюється за допомогою діаграми Лоренца та коефіцієнта Джіні (індекс Джіні — статистичний показник, що свідчить про ступінь розмежування суспільства даної країни чи регіону відносно до якоїсь ознаки, що вивчається (наприклад, за рівнем річного доходу — найбільш часте застосування, особливо за сучасних економічних розрахунків). Коефіцієнт Джіні може приймати значення від «0» до «1», розміщені між ідеальною прямою рівномірного розподілу та кривою Лоренца. Індекс Джіні — це відсотковий аналог коефіцієнта Джіні. Ця статистична модель була запропонована та розроблена італійським статистиком і демографом Коррадо Джіні (1884 - 1965 рр.) і опублікована в його знаменитій праці «Варіативність та змінність признаку» (Змінність та постійність, таким чином, це макроекономічний показник, що характеризує диференціацію грошових доходів населення у вигляді ступеня відхилення фактичного розподілу доходів від абсолютно рівного між громадянами країни.)

Діаграма Лоренца дає змогу провести своєрідну паралель між податковими надходженнями до бюджету держави та сумарною кількістю платників податків. Ідеально бажаною є ситуація, коли певна кількість платників (наприклад 20 %), сплачують до бюджету двадцятивідсотковий обсяг податкових надходжень (рис. 1.1), що характеризується прямою лінією. Дійсний розподіл доходів і податкових зобов'язань, який існує на даний час у тій чи іншій країні відображає крива лінія.

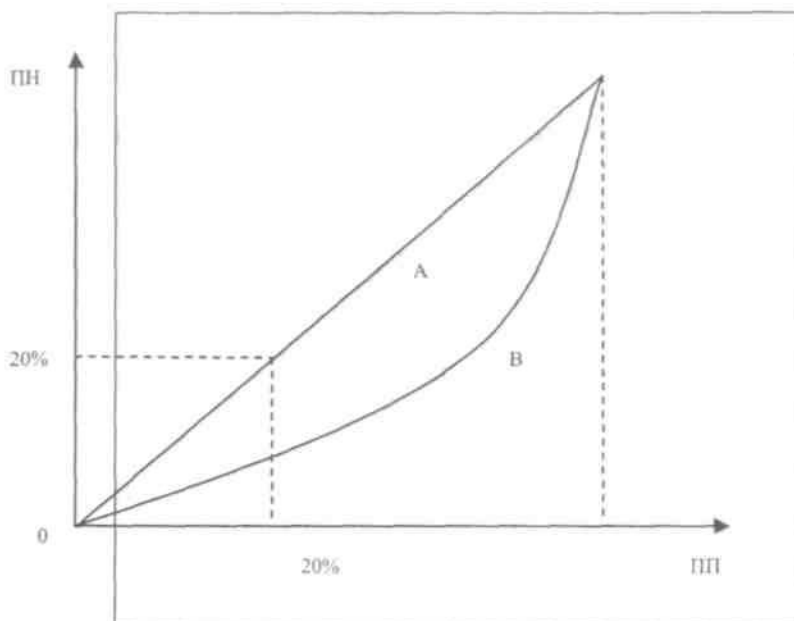


Рис. 1.1. Розподіл доходів і податкових зобов'язань.

ПН — ■ податкові надходження;

ПП — платники податків.

Коефіцієнт Джіні визначає ступінь нерівномірності розподілу доходів і податкових

зобов'язань шляхом вирахування відношення між кривою Лоренца, яка відображає дійсний розподіл доходів і податкових зобов'язань, та ідеально рівномірним бажаним розподілом:

$$КД = \frac{S_A}{S_A + S_B} \quad (1.1)$$

де КД — коефіцієнт Джіні;

SA — площа А,

SB — площа В.

Очевидно, що чим більше крива Лоренца нахилиється до низу, тобто чим більше вона буде ввігнута, тим значнішою є нерівномірність розподілу доходів і податкових зобов'язань, одним із факторів якого є оподаткування.

Принцип визначальної бази означає, що податкова система в країні повинна формуватись не хаотично, а згідно з певною соціально-економічною доктриною. Кількісним виміром податкової системи країни є прогнозна величина видатків бюджету, яка досягається шляхом бюджетного планування, і, зокрема, планування податкових надходжень. При бюджетному плануванні слід дотримуватися чіткої послідовності:

$$\text{Пр.Б} \rightarrow \text{Пл.Д} \rightarrow \text{Пл.В}, \quad (1.2)$$

де Пр.Б — прогнозний обсяг зведеного бюджету,

Пл.Д — запланований обсяг доходів;

Пл.В — плановий обсяг видатків.

Слід зазначити, що зростання податків приводить до спаду обсягу податкових надходжень до державної казни. Для аналізу оптимальної норми оподаткування вченими часто використовується теорія відомого американського економіста Лаффера (Артур Лаффер — народився 14. 08. 1940 р., американський економіст, один із основоположників «теорії пропозицій» в економіці. Став відомим за часів правління Рональда Рейгана. Відомий завдяки теорії, що носить назву «крива Лаффера», яка свідчить, Що за певних умов зменшення податкових ставок відбувається зростання податкових надходжень. Він навчався в Йельському університеті, доктор філософії Стенфордського університету, професор університету Південної Кароліни та Чиказького університету. Основні його роботи — «Феномен всесвітньої інфляції (1975 р.), спільно з Д. Мейсельманом та «Економічна теорія ухилення від податків» (1979 р.) — разом із Дж. Сеймуром. За допомогою кривої Лаффера, що є основою цієї теорії, доведено: якщо висота податкових ставок сягає певного критичного рівня (Т), то подальше підвищення норми оподаткування спричиняє не зростання, а навпаки — спад податкових надходжень (рис. 1.2).

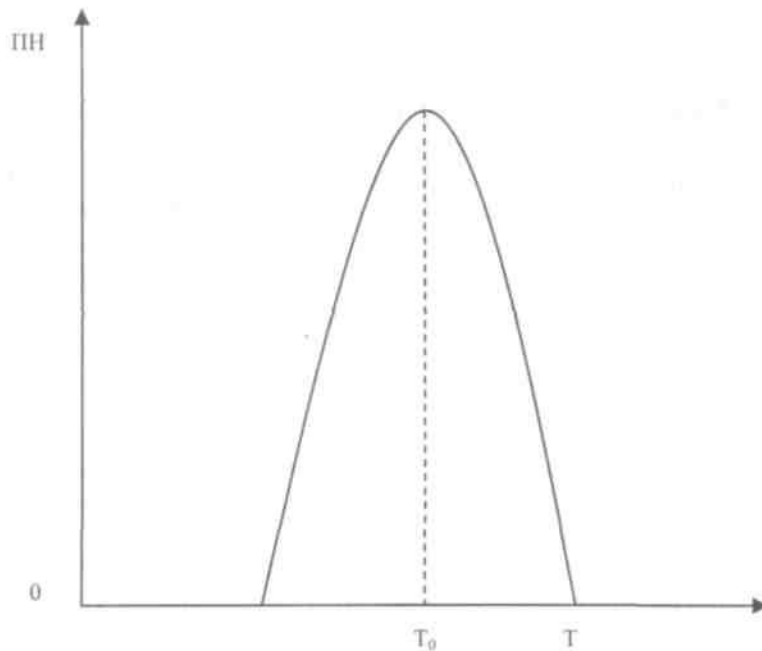


Рис. 1.2 Залежність податкових надходжень від величини норми оподаткування

де: ПН — податкові надходження;
 Т — ставка податку, або норма оподаткування,
 T_0 — оптимальна норма оподаткування.

1.3. Методологія оподаткування

Методологія оподаткування є поєднанням податкової теорії, утворення податкової системи, різних форм податків, методів їх справляння, контролю за їх використанням тощо. В основі оподаткування закладена методологія, тобто теоретичне, науково-практичне та правове обґрунтування суті, поняття податку з одночасним дослідженням податку як економічної категорії та конкретної форми взаємовідносин між суб'єктом та об'єктом оподаткування.

Дія загальних економічних законів суспільства, а також законодавча база, яка діє в державі, є базою методології оподаткування. Головною метою оподаткування є розробка економічного змісту, складу, форм, а також відповідного механізму їх обчислення та сплати, встановлення відповідних прав і обов'язків платників, відповідальність за порушення цих обов'язків.

Як економічна категорія податок повинен відповідати системі розширеного відтворення, яка існує в конкретній державі, тій фазі економічного розвитку, яка характерна для конкретного часу. Особливо це стосується процесів розподілу та перерозподілу утвореної в державі власності — валового та національного продукту.

Податок як економічна категорія має різні форми. В конкретній формі податок виступає як примусове вилучення частини доходу суб'єкта до державної казни на підставі чинної законодавчої бази. Тому в сутності податку знаходять відображення всі позитивні та негативні риси конкретної економічної політики держави, системи державного будівництва та керівництва. Від цих чинників залежить розвиток держави по прогресивному чи регресивному шляху. При цьому велике значення мають взаємовідносини між державою та платниками податків, тією податковою базою, яка існує, і ступеня відповідальності платників податків за дотримання податкового законодавства.

1.4. Напрями розвитку податкової бази

Податкова база є економічною основою для дії податкових відносин. В залежності від особливостей розвитку держави, історичних, природних умов розрізняють декілька напрямів розвитку податкової бази:

- який базується на ресурсному, майновому оподаткуванні, що характерно для держав з розвинутим промисловим комплексом, або для тих, які мають великий ресурсний потенціал,

- де головним об'єктом оподаткування є земля, ресурси або корисні копалини);
- базою якого є оподаткування кінцевих результатів діяльності у вартісному виразі, новоутворена вартість, що характерно для високорозвинутих держав, які виробляють та експортують готові вироби;
 - які базуються на оподаткуванні угод купівлі — продажу, що характерно для держав, в яких головним видом діяльності є проведення посередницьких операцій, з розвинутою системою біржових центрів тощо;
 - базою для яких є рентні відносини, коли оподатковується головним чином майно, яке може здаватись в тимчасове користування іншим суб'єктам господарювання;
 - базою яких виступає робота працівників, коли головним чином оподатковується заробітна плата, а соціальні виплати населенню займають велику частку в державному бюджеті. Залежно від напрямів розвитку держави приймаються відповідні законодавчо — правові акти. За сучасних умов розвитку економіки в кожній державі присутні всі напрями розвитку податкової бази.

Контрольні питання до теми

1. У чому полягає економічний зміст податків?
2. Чим є податок з філософської точки зору?
3. Що таке система оподаткування?
4. В чому полягає принцип вигоди та адміністративної зручності?
5. З яким принципом побудови системи оподаткування пов'язані горизонтальні та вертикальні рівності?
6. Що означає принцип визначальної бази?
7. Що є базою методології оподаткування?
8. Назвіть напрями розвитку податкової бази.

РОЗДІЛ 2 ІСТОРІЯ ОПОДАТКУВАННЯ

2.1. Податкова політика Римської імперії

З виникненням найпростішої державної моделі з'явилася система оподаткування. Багато пройшло часу, поки способи й види справляння податків вдосконалилися настільки, що зробили їх одним з основних джерел доходу держави. Податкова система є найстародавнішою фінансово-економічною системою людства. Витоки оподаткування дехто вбачає в стародавніх поганських жертвопринесеннях, що практикувалися як майже добровільна данина вищим силам.

З давніх часів існував контроль за наповненням казни у будь-якій державі. В період натурального господарства в якості податків на користь керівника або ватажка в натуральному вигляді збиралась частина здобичі. Першими джерелами податків були оподатковувані базові цінності: земля, худоба, раби. Самі податки були «прямими», справлялися безпосередньо з громадян, які одержували прибуток від майна. Вагомим джерелом первісних податкових надходжень був податок з переможених. Його можна віднести до «державного підприємництва», — якщо розглядати завоювання як проект зі своїми витратами (військо) і доходом (одноразовий податок на завойовані землі та постійна данина з переможених). Податки існують в людському суспільстві понад тисячу років. Для людини немає більш гнітючої процедури, ніж їх сплата. Високі податки — це завжди неминучі злидні, занепад господарства, шлях до катастрофи і людської трагедії. Там, де високі податки, не може бути мови про свободу, людську гідність, творчу працю і забезпечене майбутнє. Непосильні податки були причиною багатьох соціальних конфліктів, кровопролитних воєн, занепаду цілих цивілізацій.

Водночас запровадження податків мало надзвичайно важливе прогресивне значення для розвитку людського суспільства. Їх порівнюють з винаходом колеса або парової машини.

Історія розвитку людського суспільства свідчить, що в різні періоди вводились різноманітні податки: на землю, майно, прибуток, цінні папери, спадщину, дарування, додану вартість, заробітну плату, акцизи, збори і відрахування, на автомобілі, коней, собак, продуктивну худобу і птаху, бджоли, подушні податки на нежонатих, податки на бороду, вікна, двері тощо.

Становлення та розвиток податків відбувалося у три етапи: I етап — стародавній світ і початок середніх віків; II етап — XVI -XVIII ст.; III етап — XIX - XX ст.

Із зародженням державного устрою, перший період його існування оподаткування здійснювалося у вигляді пожертв за стабільно визначеною ставкою в розмірі 10 % від усіх доходів. Звідси і термін «десятина».

/ *eman.* Початковою формою оподаткування за перших спроб утворення державної організації вважають жертвоприношення, які були законом та класифікувалися як виплати та збори. Відсоткова ставка збору за цих умов була досить чітко визначена. В П'ятикнижжі Мойсея засвідчено, що «... і кожна десятина на землі із сім'я землі та із плодів дерева належить Господу».

По мірі розвитку державності виникла «світська» десятина, що мобілізувалась на користь впливових князів поряд з церковною десятиною. Подібна практика існувала в різних країнах впродовж багатьох століть: від Стародавнього Єгипту до Середньовічної Європи.

Фінансовий світогляд східних держав базувався, як правило, на релігійних уявленнях. Фараон в Єгипті уособлював Бога на землі. Йому належала третина всієї землі. Решта землі розподілялася рівними частками між жрецькими та землеробами. В той час різноманітні виплати (в тому числі і плата за землю) сплачувалися хлібом, рибою, худобою. Крім того, до державних доходів належала данина з народу. В основі оподаткування Єгипту була загальна примусова влада.

В Афінах джерелами державних доходів були: казенні промисли, доходи від рабської праці, добровільні пожертвування. Для забезпечення правильності сплати зборів заохочувався донос та примусовий обмін майна вищого класу на майно, невірне задеклароване до нижчого розряду.

Але самим характерним прикладом оподаткування того часу можна вважати устрій податкової системи - Древнього Риму. Управління державним господарством Риму зосереджувалося в

Сенаті. Всі гроші та коштовності зберігалися в тріумвіраті і жодна виплата не могла бути проведена інакше як за сенатським декретом.

Витрати з управління містом і державою були мінімальними, оскільки обрані магістрати виконували свої обов'язки безплатно, іноді вкладаючи власні кошти. Головною статтею витрат було будівництво громадських будівель. Як правило, ці витрати перекривалися за рахунок здачі в

оренду громадських земель. В мирний час громадяни грошових зборів не платили, але ситуація змінювалась під час війни.

У Древньому Римі були закладені основи декларації про доходи. Наприклад, всі громадяни, залежно від розміру майна, поділялися на декілька класів, ті хто мав менше, ніж 1,5 тисячі ас, звільнялися від сплати податків та воєнної служби.

У IV - III століттях до н.е. Римська держава стала розростатися завдяки завоюванню нових держав-колоній. Внаслідок цього податкова системи розділилась на дві підсистеми — громадянську та провінційну. Ця подія стала прототипом створення сучасних місцевих податків.

Усі податкові документи зберігалися в фінансовому органі та служили базою для наступних переписів майнового стану (цензів). Чинownik, що контролював проведення цензу лав повноваження зменшити суму податку в тих випадках, ко їй в силу об'єктивних причин знижувалась продуктивність господарства (наприклад, якщо частина виноградних лоз гинула чи ушкоджувалися маслини, то вони в ценз не включалися). Такі дії з боку держави можуть класифікуватися як пільгове оподаткування.

Головним джерелом доходів у римських провінціях був поземельний податок. В середньому його ставка складала одну десятину доходів із земельної ділянки, хоча застосовувалися і особливі форми оподаткування, наприклад, податок на кількість фруктових дерев.

Обкладалася податком і інша власність: нерухомість, живий інвентар (велика рогата худоба, раби), цінності. Крім того, кожний мешканець провінції повинен був сплачувати єдиний для всіх подушний податок.

Разом з прямими податками в Римі існувала система непрямих податків, зокрема — податок з обороту (ставка 1 %); особливий податок з обороту при торгівлі рабами (ставка 4 %); податок на звільнення рабів (ставка 5 % від їх вартості); транзитне мито з товарів, що перевозилися через Римську державу; мито.

Багато господарських традицій Римської імперії перейшли у Візантію. У ранньовізантійську епоху до VII ст. включно існувало більше 20 видів прямих податків. Серед них: поземельний податок, подушний податок, податок з рекрутів, сплативши який здобували можливість звільнення від військової повинності, мито на продаж товарів (ставка 10 - 12,5 %), мито на видачу державних активів, тощо. Якщо будівля перевищувала встановлені розміри, то справлявся штраф, який отримав назву « податок за повітря». Особливі податки сплачували сенатори, а також чиновники та військові, що отримали підвищення посади.

Широко застосовувалися у Візантії надзвичайні податки: податок на будівництво флоту, утримання військового контингенту тощо.

Слід відмітити, що надто велика кількість податків не сприяла процвітанню Візантійської імперії. Навпаки, надмірний податковий тиск став причиною скорочення податкової бази, що призвело до подальших фінансових криз.

Пізніше таку ж частку брали собі і релігійні організації (церкви, храми та інші установи). Кошти, які збирались, в подальшому витрачались на утримання армії, будівництво храмів, різних фортифікаційних споруд, шляхів, пожертвування грошей біднякам, проведення свят та на інші громадські потреби.

Кожна з розвинутих на той час держава мала свій індивідуальний підхід щодо оподаткування. Зокрема у стародавньому Єгипті основним доходом скарбниці була плата за користування землею, що належала фараонові.

У країнах південної Європи сплачувались «податі». Для цього все майно та скарб платника оцінювались і виокремлювались та її частка, яка підпадала під оподаткування.

У стародавній Греції найбільшого поширення набув податок на прибуток. В той же час вільні громадяни міст цей податок не сплачували, віддаючи перевагу щедрим добровільним пожертвуванням. Для інших громадян цієї країни ставка цього податку становила від 10 до 20 відсотків. Проте, якщо держава опинялась перед необхідністю великих витрат (війна або велике будівництво), народні збори запроваджували обов'язкове оподаткування податком на прибуток всіх громадян.

В Італії при справлянні податків існував особливий механізм — найбільший тягар оподаткування припадав на вибраних магістрантів, які не лише виконували державні обов'язки безплатно, але й вносили на громадські потреби власні кошти, вважаючи це почесною справою. Натомість у мирний час громадяни взагалі не сплачували податки. В основі цієї податкової системи було майнове та подушне обкладання, що дає підстави стверджувати про виникнення подушного податку.

Державний устрій і податкова система Римської імперії стала позитивним і повчальним

прикладом для інших народів. Такі поняття, як «ценз», «акциз», «фіскал», «відкупник» сформувалися ще за часів розвитку Римської імперії. До того часу, поки Рим залишався містом-державою, його податкова система не була складною. У мирний час податки взагалі не справлялися, а витрати покривалися шляхом здачі в оренду громадських земель. Державний апарат фактично утримував себе сам. Натомість у часи військових дій, які практично тривали постійно громадяни Риму оподатковувалися відповідно до їх статку. Раз у п'ять років вони подавали обраним чиновникам-цензорам звіти про свій майновий і родинний стан. Ці документи цілком можна розглядати як найпростіші зразки сучасних податкових декларацій. У стародавньому Римі податки в основному справлялись в натуральній формі. До них відносились податки:

- поземельний;
- на живий інвентар;
- на фруктові дерева;
- на виноградники;
- на нерухомість.

При обчисленні податку на живий інвентар враховувалися худоба, якою володів землевласник, а також раби. Серед перших грошових податків, які існували в податковій системі Риму, був «трибут», який встановлювався для всіх вільних громадян. Цей податок виник із розширенням товарних відносин і наявністю надлишків сільськогосподарської продукції.

З перетворенням Римської держави в імперію (IV - III ст. до н.е.) змінюється стратегія діяльності і одночасно ускладнюється її податкова система. На завойованих землях запроваджувалися комунальні (місцеві) податки й повинності. Запеклий опір римським легіонерам чинили жителі скорених земель, а це призводило до зростання податків. Римські громадяни, які жили поза Римом сплачували як державні, так і місцеві податки, які поділялися на громадянські та провінціальні. Громадянський податок справлявся у вигляді майнового податку. В свою чергу провінціальний податок поділявся на поземельний та особистий. Таким чином, податкова система Римської імперії включала державні та місцеві податки, які мали форму комунального податку. Справлянням податків у римських провінціях займалися відкупники. Контролювати їх «діяльність» було складно, а тому корупція і зловживання владою неминуче призводили до економічної кризи, яка й спалахнула у I ст. до н.е.

Імператор Октавіан Август, що правив у 27 р. до н.е. — 14 р. н.е., здійснив реформу фінансової системи. Він створив у провінціях установи, що контролювали оподаткування. В їх обов'язки входило складання земельних кадастрів та здійснення перепису майнового стану громадян. Справлянням податків, головним з яких був поземельний, стали займатися виключно державні чиновники. Саме з часів Стародавнього Риму проводиться поділ податків на прямі й непрямі. До непрямих відносили податок з обороту (1 %), податок при торгівлі рабами (4 %), податок на звільнення рабів (5 % їхньої ринкової вартості), а також податок зі спадщини (5 %), який мав цільове призначення — витрачався на пенсійне забезпечення професійних солдатів.

Податкова система, що існувала в Римській імперії, в подальшому застосовувалась і в інших країнах. Наприклад, у Візантії існував 21 прямий податок, до яких відносили земельний податок, подушну подать, податок на утримання армії, на купівлю коней тощо, податок на рекрутів, який дозволяв тим, хто його сплачував, не проходити службу в армії. Особисті податки сплачували сенатори та інші чиновники й військовослужбовці, які отримували підвищення по посаді. Тобто застосовувався прогресивний принцип обкладання прибутковим податком.

2.2. Податкова система Європи

Податкові системи та податкова політика в Європі будувалися за прикладом Римської імперії, з одночасно поступовою її зміною. Поділ праці і розвиток міст держави наближались до рубежу середньовіччя. На цьому етапі виникли податки на виробництво (або промислові податки), на всі види діяльності, крім сільськогосподарської (земельний податок справлявся окремо). У торгівлі поширилися митні збори й непрямі податки. «Фіскальний розквіт» того часу характеризувався величезною кількістю узаконених поборів. До податкової бази потрапив широкий спектр об'єктів, навіть такі безглузді й екзотичні, як: штраф за перевищення будинком установлених розмірів (податок на повітря), подимний податок та податок на нерухомість, який вперше був запроваджений в Англії. Його розмір обчислювався залежно від кількості вогнищ, а згодом — від кількості вікон, або розраховувався за довжиною фасаду, що істотно вплинуло на архітектуру Європи.

Збір грошей був у руках відкупників, які називали на торгах найвищу ціну за право збору чергового податку й у такий спосіб відкуповували його, намагаючись при цьому отримати максимальний прибуток за рахунок комісійних. Це призводило до значних зловживань, і загалом уся система оподаткування викликала напруженість усередині держав і призводила до непокори громадян. Середньовічний філософ Фома Аквінський називав податки «узаконеною формою грабежу». Розмаїття податків і свавілля влади при їх справлянні не сприяли накопиченню коштів скарбниці, а, навпаки, стали істотним гальмом економічного зростання.

Англійський філософ Френсіс Бекон (1561-1626 рр.) у своїй знаменитій праці «Досліди або настанови моральні й політичні» писав: «Податки, що справлені за згодою народу, не так послаблюють його мужність... Йдеться зараз не про гаманець, а про серце. Подать, що справляється за згодою народу або без неї, може бути однаковою для гаманців, але не однаковою її дія на дух народу».

На рубежі XVII - XVIII ст. це замкнене коло спробували розірвати в Європі, яка почала прогресивно мислити, поступово переходячи до простішої, раціональної, зрозумілої й стабільної податкової системи. На той час у європейських державах вже переважно сформувався розвинутий чиновницький апарат, який давав змогу реалізувати їх наміри. Але протиріччя все одно залишалися, адже, за словами французького письменника і вченого Шарля Луї Монтеск'є, ніщо так не потребує стільки мудрості й розуму, як визначення тієї частини, яку у підданих забирають, і тієї, яку їм залишають.

У Франції справлянням податків та їх розподілом займалися особи, які контролювалися комісарами, за якими були закріплені території. Вища законодавча база належала парламенту держави. В той же час окремі міські та сільські громади мали можливість викупити собі автономні права на справляння та розподіл податків. Але в подальшому всі проблеми, пов'язані з системою оподаткування перейшли до короля, який встановлював податки і контролював їх розподіл.

Видатний шотландський економіст і вчений XVIII ст. Адам Сміт вперше зробив спробу науково обґрунтувати теорію оподаткування. Він стверджував, що податки для платника — ознака не рабства, а волі.

В Англії на чолі фінансового управління знаходився король. Але для встановлення нових податків король повинен був отримати згоду парламенту (ця система збереглася в Англії до цього часу). В Англії були вперше введені акцизи, хоча їх дія була обмежена лише одним роком і мала тимчасовий характер.

У XVIII ст. Європа вже могла пишатися раціональною системою справляння податків, які поділялися на прямі та непрямі. Із непрямих особлива роль відводилась акцизу. Процедура його сплати була простою і прозорою. Зазвичай акциз справлявся безпосередньо біля міських воріт виключно з усіх товарів, що ввозилися й вивозилися. Іноді цим податком обкладалися товари, що ввозилися в країну. Таким чином, звільнялися від справляння акцизу товари, що експортувалися. Розміри акцизу коливалися зазвичай від 5 до 25 %. Це свідчить про відсутність наукового обґрунтування розмірів ставок акцизу, а подібні «перегини на місцях» в певній мірі стримували розвиток торгівлі.

Найбільше розповсюдження акцизи знайшли в Німеччині. Зокрема у 1810 р. вже існували акцизи більш як на 500 видів товарів. Особливістю податкової системи Німеччини було зниження митних тарифів, що сприяло розвитку високими темпами вільної торгівлі.

З прямих податків основна маса припадала на подушне й прибутковий (від них звільнялося дворянство й духовенство). Буржуазія й селянство віддавали державі у вигляді прямих податків 10 - 15 % усіх своїх доходів.

Отже, в країнах Європи характерна поява податкових систем, що містили у собі прямі і непрямі податки. Податки стають основним джерелом доходів бюджету держави. Ж. Боден (1530 -1597 рр.) класифікував доходи держави таким чином:

- домени;
- військова здобич;
- дарунки дружніх держав;
- збори із союзників;
- доходи від торгівлі;
- мито із ввозу та вивозу;
- данина з підкорених народів.

З розвитком економічної теорії розширились знання щодо джерел формування державних

доходів. Тому історичні форми оподаткування трактувались дещо інакше.

А. Сміт у своїй класичній роботі «Дослідження про природу і причини багатства народів» виокремив принципи оподаткування у чотири основні групи:

1) *принцип справедливості* — громадяни кожної держави мають брати участь у підтримці своєї держави по можливості та відповідно до доходів, які вони одержують під охороною держави;

2) *принцип визначеності* — податок, що сплачується громадянами, має бути відомий платнику й усім, хто захоче знати;

3) *принцип зручності* — будь-який податок має стягуватися у зручний час і спосіб для платника;

4) *принцип економії* — будь-який податок має бути побудований так, аби витрати на його вилучення були мінімальними.

2.3. Становлення фінансової системи Русі

Фінансова система Русі започаткована наприкінці IX ст., яка на той час була практично єдиним джерелом доходу Великого князя Русі. В основі податків на Русі була «данина», яка справлялася двома способами:

- «візки» — коли платники привозили данину до князя в Київ;
- «полюдно» — коли за податками їздив сам князь або його «військова дружина». Розмір данини не регламентувався і залежав від милості князя. Після вбивства князя Ігоря княгиня Ольга запроваджує «погости» (центральні адміністративні місця для громад, де збирали данину), «уроки» та «устава» — розміри та зміст зборів. Це була перша реформа податкової системи, завдяки якій вдалося впорядкувати надходження данини. Після запровадження онуком княгині Ольги — князем Володимиром Святославовичем християнства (IX - XIII ст.) данина сплачувалася у грошовій формі (у вигляді гривні). При цьому селяни платили ще й натуральний оброк. Іншим видом податку тих часів було «поплучне», тобто податок з кожного плуга. Поплучне спрямовувалося на військові витрати, утримання князівського двору.

Наприкінці XV ст. у Росії започатковано створення нової фінансової системи та особистої податкової політики. В той час на території України діяли наступні податки:

- **поголовщина, або подушна подать** — ставка цього податку в розмірі 70 копійок з людини була незмінною. В Україні цей податок проіснував до 1887 року. Його сплачувало населення (як сільське, так і міське), яке володіло чи користувалось державними землями.
- **серебщина** — цей податок мав цільове призначення і витрачався лише на військові потреби і його почали збирати ще за часів монголо-татарського ярма з підлеглих та із завойованих територій з населення у вигляді срібних грошей.
- **ординщина** — один з видів податків, який справлявся в натуральному вигляді, грішми і відправлявся кримському хану у вигляді подарунків. За ставкою цей податок був дуже великий, його не могли сплачувати окремі селяни та інші верстви населення. Він витрачався на військові потреби, на підготовку до оборони від німецьких лицарів та інші потреби.
- **подищина** — цей податок характерний для Київщини та Поділля і справлявся він з кожного «диму» (хати). Головним чином його сплачували селяни. Сільські старости розподіляли його між дворами, і він справлявся переважно грошима. Цей податок був прив'язаний до землі і залежав від її кількості та якості, стану господарства та інших чинників. У тих випадках, коли були порожні двори, то селяни були вимушені спільно сплачувати цей податок за тих, хто виїхав в інші місцевості. Але цей податок мав особливість. Він сплачувався лише тими селянами, які зберігали особисту незалежність. Як тільки вони її втрачали, ставали кріпаками — в цьому випадку вони сплачували звичайну грошову ренту.
- **Волощина** — цей податок справлявся за кількістю волів в господарстві (іноді його називали «подать», «поплатки» та ін.). Його сплачували державні, частково покріпачені селяни та міщани. Як правило, цей податок збирався грошима і складав 20-30 грошей з ланового двору. Не виключалося справляння цього податку і у вигляді волів, овець, свиней, різних продуктів з кожного двору.
- **стація** — цей податок сплачувався у натуральному вигляді харчами, фуражем, різними іншими речами для забезпечення перебування великого князя і його двору. Зберігся він до 1569 р. Коли князь приїжджав, то старости збирали курчата та по десятку яєць, а коли князь

не приїжджав, старости збирали цей податок грішми (наприклад, по 60 грошей з вола, до 20 грошей з кабана, 4 гроша за вівцю, 1 гріш за гуску тощо). В Україні тих часів дуже були розповсюджені різні ремесла

та промисли. На початку XVI ст. їх нараховувалось понад 200 видів, і вони теж підлягали оподаткуванню. Всі ці промисли повинні були бути занесені до спеціальної реєстрової книги і на підставі цього сплачувався податок. Формування фінансової системи Русі почалося пізніше, разом із об'єднанням Древньо-руської держави в кінці IX ст. Основним джерелом доходів князівської казни була данина. Це був, по суті, спочатку нерегульований, а потім все більш систематичний прямий податок. Князь Олег після свого затвердження в Києві займався встановленням данини з підвладних племен. Данина стягувалася двома способами: «позовом», коли вона привозилася до Києва, і «помодьем», коли князі чи дружини самі їздили за нею. При цьому все населення поділялося на дві великі групи. Перша — це клас, вільний від податків (князівські слуги, духовенство), друга — податкова становість (міські мешканці, землероби).

Як предмети, з яких стягувались податки, були: земля, двір, дим, подушний податок.

Деякі слов'янські племена, ще задовго до заснування руської державності, сплачували данину більш сильним сусідам (хазарам, норманам). Так, у поляків, що займалися землеробством та тваринництвом, відомі перші спроби сплати поземельного податку. Цей податок вони сплачували хазарам залежно від кількості плугів. Інші племена, що займалися полюванням, сплачували данину з людини чи з диму.

За свідченнями Нестора — літописця, деякі слов'янські племена ще в IX столітті мешкали в лісах у хижках та землянках, і тому тільки дим вказував на існування людського помешкання. Справляння данини з диму було природним та зручним. Це було прототипом подвірних податків, що відносяться до перших форм оподаткування.

Подушний податок зустрічався з різними змінами на різноманітних рівнях розвитку. В Древній Русі подушний податок справлявся з новопідкорених, напівдиких народів. Але цей податок лише по формі був подушний, правильніше було б його назвати сімейним, оскільки він справлявся з кожного чоловіка, який за віком міг займатися промислом.

Непряме оподаткування існувало у формі торгових і судових мит від 5 до 80 гривень.

Після татаро-монгольського ярма основним податком став «вихід», цей податок справлявся спочатку басками — уповноваженими хана, а потім руськими князями. «Вихід» справлявся з кожної душі чоловічої статі та з кожної голови худоби. З 1480 року при Івані III цей податок був відмінений. До речі, царювання цього правителя припадає на час, коли проведені перші спроби встановлення кадастрової оцінки землі. Плата за землю мала назву «сонний лист», а сама земля поділялася на добру, середню та гіршу.

Отже, на першому етапі податки не мали системного підходу, носили випадковий характер. Основними формами податків були: перехідні — громадянський трибут, тобто прямий податок на майно античних полісів; подушний податок, сімейний податок, тобто податок на промисел; данина, тобто подвірний податок; непрямі податки у формі торгових та судових мит.

17 eman. «Соха» як одиниця вимірювання розміру податків була відмінена у 1679 році. Одиницею для справляння прямого оподаткування в той час був двір.

Непрямі податки стягувались через систему відкупів, головними серед яких були митні та винні. В середині XVII ст. було встановлено єдине мито для торгових людей — 10 грошей (5 копійок) з карбованця обороту.

Прикладом функціонування податкової системи того часу може стати розкриття особливостей податкової політики України в сфері торговельних відносин з Кримським ханством.

У XVIII ст. торговельні відносини України з Кримським ханством були дуже інтенсивними, важливими для обох сторін. Вони мали свої характерні особливості, які відрізнялись від торговельних відносин з іншими країнами. Адже основним транзитом з півночі на південь були землі Запорозької Січі. Їхнє близьке сусідство з кримськими соляними озерами відіграло роль посередника України в цій важливій галузі торгівлі.

Одним з основних, крім землеробських занять українських козаків і державних селян, був торговельно-візницький промисел — чумацтво. Чумацький промисел був добре організованим. Його механізм був відпрацьований до дрібниць. Чумаки торгували сіллю, рибою, лісом, виробами ремісників та промисловців тощо. Основним транспортним засобом чумаків були мажі — двохвові або чотирьохвові вози. Для безпеки чумаки об'єднувались у валки, на чолі яких стояв отаман.

З ранньої весни до пізньої осені з різних місць України виїздили до Криму чумацькі валки.

В далеку дорогу чумаки завжди брали з собою зайву худобу або коней, як товар для продажу на вільних запорозьких землях. Тут уже не поширювалися закони Російської імперії. Цей товар можна було продати і виручити за нього золоті та срібні гроші. Указами Петра I та його намісників з України заборонялось вивозити за кордон срібло, золото, а також срібні та золоті монети. Це робилося з метою підриву економічної та фінансової сили українського купецтва і проведення протекціоністської політики царського уряду щодо російської торгівлі — розвитку та підтримки торгових портів і міст на півночі (Санкт-Петербурга, Архангельська, портів прибалтійських країн тощо), а відтак і поповнення російської казни за рахунок торговельних мит та податків. Такі дії царського уряду змушували українських купців та чумаків вдаватися до запобіжних заходів.

Запорожці, зокрема, лагодили греблі, мости, переправи та справляли з проїжджих купців та чумаків відповідні збори. Так, за перевіз через річку Самара (ліва притока Дніпра, Донецька та Дніпропетровська області) необхідно було платити такі податки: з місцевих жителів по 2 коп. з двору на рік; з купців, які їхали до Криму або назад, по 10 коп. з двохволового воза, по 15 коп. з чотирьохволової і по 20 коп. з шестиволової фури.

Мостове справлялося не лише на численних мостах у самій Січі, а й на іншому боці Дніпра на татарській землі. Так, з історичних джерел відомий факт спорудження запорожцями гатки та мосту через р. Білозерну (ліва притока Дніпра, Херсонська обл.) 6 сажнів завдовжки. За проїзд цим мостом козаки справляли податок у розмірі 4-5 коп. з великого воза з вантажем, 2 коп. — з меншого воза, 1 коп. — з порожнього. Цю гатку на татарській землі було збудовано не випадково. Адже в цьому місці на запорізькому боці Дніпра був Микитинський перевіз, яким, як правило, користувалися купці, їдучи до Криму.

Микитинський перевіз давав великі прибутки Запорозькій Січі. І коли татари побудували свій перевіз на Дніпрі поблизу Газі — Кремена, це викликало велике занепокоєння у запорожців. Представники Січі звернулися до київського генерал-губернатора Олександра Леонтьєва, який мав вплив на татар, з проханням вжити рішучих заходів щодо татарської переправи.

Доповідаючи колегії закордонних справ про цей інцидент, О. Леонтьєв переконав членів колегії підтримати козаків. Проте відразу було зроблено слухне зауваження представникам Січі зменшити податки за перевіз та уникати введення нових.

Подолавши всі українські застави, сплативши відповідні податки у Запорозькій Січі, українські купці та чумаки опинялись на татарській території. На цих землях треба було теж платити велику кількість податків.

Великою проблемою для українських купців та чумаків була нестача в степу води та корму для худоби. Татари облаштували криниці, звідки чумаки могли брати воду. За цю послугу треба було платити відповідний податок.

Подолавши степ, чумаки опинялись біля Перекопської башти, де слід було платити податок з кожного воза. Після 1739 р. цей податок, як і ціна на сіль, вдвічі збільшився. Якщо до 1740 р. з порожнього воза, що їхав у напрямку Криму, брали 18 коп., то після 1740 р. — вже 35 коп. З навантаженого сіллю воза, що повертався з Криму, брали спочатку 50 коп., а пізніше — 1 руб. 05 руб. Закупівельна ціна на сіль, порівняно з 1736 р., зросла з 1 руб. 80 коп. до 4 руб. 11 коп. за віз. Щоб не платити великі податки, чумаки часто накладали на кожну фуру якомога більше солі. Проминувши Перекопську башту, сіль перекладали на порожні вози. Так, у 1740 р. селяни шляхтича Якова Маркевича, навантаживши три вози солі, після переїзду через башту зробили з них чотири вози, уникнувши сплати податку з одного воза з сіллю. А якщо взяти до уваги, що в чумацькій валці могло бути більше 100 возів, то зрозуміло, що таким чином чумаки економили чимало грошей. У середньому на двохпарний воловий віз брали 90 пудів солі. Підрахувавши витрати чумака в Криму за сіль (у 1740 р. пуд солі продавався за 30 коп.), податки з воза на Перекопській башті, дорожні витрати й різні податки на запорозькій землі, можна зробити висновок, що за одну дорогу з двохпарного волового воза чумака заробляв 20 руб. Враховуючи, що чумака рідко їхав по сіль одним возом (здебільшого їх було 3-4, а іноді і більше 10 возів), а за літо чумака робив три поїздки, бачимо, що чумацькі заробітки були значними, хоч і нелегко діставалися.

З України до Криму везли в основному горілку, масло, полотно, хутро, залізо тощо. В Криму всі привезені товари обкладались податками — офіційними і неофіційними, ненормованими. До офіційних податків належало «сорокове», яке справляли татари на Перекопі. З давніх-давен цей податок платили натурою, а не грошми. Тобто з усіх привезених товарів купець мав сплатити сорокову частину саме цими товарами. Як правило, цей податок сплачувався без заперечень. Що ж до неофіційних податків, то вони нерідко викликали

невдоволення українських купців. До таких податків належали збори місцевою владою на перекладача, подарунки татарській старшині, місцеві мита тощо. Якщо купці не погоджувалися платити ці збори, у них забирали товари, а їх арештовували.

II етап. Упродовж XIX ст. головним джерелом доходів залишалися державні прямі і непрямі податки. Основним прямим податком був подушний податок. Кількість платників цього податку визначалась за ревізійними переписами.

Починаючи з 1863 року з міщан замість подушного податку почали справляти податок з міських будівель. Відміна подушного податку почалась в 1882 році.

Важливішим серед прямих податків на той час залишався оброк. Ставка цього податку була диференційована за класами губерній. Існувало також мито на майно, що було спадщиною або було подароване (ставка від 1 до 6 % вартості майна, в залежно від ступеня родинного зв'язку).

В той час діяли також і паспортні збори, зокрема, на закордонні. Оподатковувалися також поліси зі страхування від пожеж.

Непрямі доходи минулого сторіччя надавали великі можливості розвитку імперії, серед них були акцизи на тютюн, цукор, газ, сіль, сірники, дріжджі, освітлювальні нафтові масла. Система акцизів, як і система мита, мала не лише фіскальний характер, а й забезпечувала державну підтримку вітчизняних підприємств, захищала їх в конкурентній боротьбі з іноземними товаровиробниками. Таким чином, були сформовані основи дореволюційної податкової системи.

2.4. Податкова реформа в Росії

Перша досить фундаментальна російська праця у сфері оподаткування — «Досвід теорії податків», що вийшла у світ у 1818 р. — належить Миколі Тургеневу, одному з прогресивно мислячих декабристів. У своїй праці М. Тургенев доповнив основні принципи оподаткування, що були розроблені А. Смітом. Усі

податки, за його дослідженням, виникають із трьох джерел суспільного доходу:

- від землі;
- від капіталів;
- від роботи.

Податок, як правило, повинен справлятися з чистого доходу, з метою запобігання виснаження джерел. М. Тургенев закликав до вкрай обережного поводження з податками. Він постійно нагадував, що податки зменшують народне багатство, оскільки частина прибутку витрачається, не примножуючи його. Забираючи у промисловості частину капіталів, податки стримують її розвиток. Високі податки болісно позначаються навіть на родинах із середніми статками. З огляду на це, М.Тургенев вважав, що предмети, необхідні для життя, повинні бути завжди вільні від податків.

Із зростанням виробництва й економіки у XIX ст. європейські держави змінили пріоритети щодо оподаткування. Головним об'єктом оподаткування став оборот, тобто перехід цінностей від одного суб'єкта до іншого. Крім того, для громадян в цей період запроваджується податок на спадщину. Значного поширення набули податки на операції та капітал. При оподаткуванні капіталу до уваги приймався його приріст у вигляді відсотків за цінними паперами або вкладками, дивіденди за акціями, зростання вартості активів. Із запровадженням цих нововведень у Європі намітився спад інтересу до систем оподаткування.

Водночас у Росії, де виробничі відносини розвивалися нижчими темпами, у 80-ті роки 18 століття відбулася реформа з оподаткування, з причини якого недостатнього наповнення скарбниці (у 1881 р. розпис доходів Російської імперії було зведено з дефіцитом у 50 млн. карбованців), так і з наслідками російсько-турецької війни. Тому у 1881 р. імператор Олександр III призначив міністром фінансів Росії колишнього професора Київського університету, відомого діяча селянської реформи, ученого, шановану в громадських і урядових колах людину, — Миколу Бунге. Вперше головною особою в державі стає не міністр внутрішніх справ, а міністр фінансів. Загалом кінець XIX ст. позначений у Росії економічним піднесенням, небувалим фінансовим злетом.

М. Бунге було запропоновано запровадити при казенних палатах посади «податних інспекторів» як близьких населенню виконавчих чинів фінансового відомства, в обов'язки яких входило ознайомлення з умовами прибутковості майна, що підлягало оподаткуванню. Наприкінці XIX — на початку XX ст. почали створюватися «присутствія» за різними видами оподаткування, які зберігалися аж до 1917 р. Ефект від реформи був очевидним:

напередодні Першої світової війни у Росії був досить міцний фінансовий стан. У бюджеті на 1914 р. прибуткова частина на 220 млн. карбованців перевищувала видаткову. Більша частина доходів надходила за рахунок податкових надходжень. Проте до кінця здійснити податкову реформу в Росії завадила революція 1917 року.

2.5. Основні податки радянського періоду

Від фінансового краху, що настав незабаром після жовтневої революції 1917 р., молоду державу врятувала нова економічна політика (НЕП), запроваджена у 1921 році. Було знято заборону на приватну торгівлю, місцевий кустарний промисел. Розроблено систему податків, позик, кредитних операцій, вжито заходів для зміцнення грошової одиниці. Основними податками стають контрибуції на заможні верстви населення. На місцевому рівні, запроваджуються надзвичайні податки у вигляді революційного податку (якщо зарплата або пенсія перевищували 1500-3000 рублів), застосовувалася фіскальна монополія. У період НЕПу (1921 - 1924 рр.) податки стають не тільки засобом тиску на заможні верстви суспільства, а й основним джерелом фінансування радянської системи. Замість контрибуцій та надзвичайних податків вводяться: акцизи на вина, сірники, спирт, тютюнові вироби, сіль, цукор, горілчані вироби та інші товари підвищеного попиту; промисловий податок, який сплачували підприємства всіх форм власності; прибутково-майновий податок з городян (з доходом, що пе-

ревищував 75 крб. на місяць) та єдиний сільськогосподарський податок з селян.

Фінансова система НЕПу відштовхувалась від податкової системи дореволюційної Росії, але прагнення держави поставити все під свій контроль робило ідею «державного капіталізму» утопічною.

Унікальна в своєму роді фінансова система Радянської держави розвивалася зовсім в іншому руслі. На зміну податкам прийшли адміністративні методи вилучення прибутку підприємств і перерозподілу фінансових ресурсів через бюджет країни. Відрахування державі від прибутку підприємств становили від 66 до 93 %. Більшість громадян сплачувала належні 13 % прибуткового податку, які бухгалтерії автоматично вираховували з їхньої зарплати.

У перші дні після жовтневого перевороту 1917 року внаслідок багатьох об'єктивних причин надходження податків та інших доходів припинилося. Але вже 7 грудня 1917 р. Раднарком прийняв декрет, яким диктувалося обов'язкове стягнення таких прямих податків: прибуткового (за окладами, встановленими законом від 12 червня 1917 р.), одноразового і податку на приріст прибутків. Причому прибутковий податок і податок на приріст прибутків підлягали сплаті вже до 15 грудня 1917 р., а одноразовий — рівними частками в три етапи: до 15 грудня 1917 р., 1 лютого і 1 квітня 1918 р.

З огляду на неналагодженість роботи податкового апарату, декрет зобов'язував осіб, що не одержали окладних листів, вносити податки із сум, зазначених у деклараціях про доходи. За порушення встановлених строків сплати, крім заходів, передбачених законами про відповідні податки, застосовувалися грошові стягнення та конфіскація всього майна, а тих, хто зумисне затримував сплату, ув'язнювали на строк до п'яти років. Нагляд за справлянням податків відповідно до декрету покладено не лише на податковий апарат, а й на ради, їм же давалося право визначати міри стягнень.

Однак, незважаючи на вжиті заходи, надходження податків були незначними, причому зібрані суми не переводилися до центру, а затримувалися на місцях.

Через нестачу коштів у центрі, насамперед, задовольнялися потреби Петрограда, бо всі розуміли, що коли революція в Петрограді виживе, вона виживе й у провінції. Але провінціям теж потрібно було за щось жити, тому Раднарком дав вказівку посилити фіскальну функцію, шляхом запровадження контрибуцій з місцевої буржуазії. Це право було надано місцевим радде-пам. Для цього в провінцію були відряджені червоні комісари та агітатори. Виступаючи перед ними в лютому 1918 р., В. Ленін наголошував: «Доходи Советов равняются 8 миллиардам, а расходы — 28 миллиардам. Конечно, при таком положении вещей мы с вами провалимся, если не сумеем вытащить эту государственную телегу. Мы скоро проведем в ЦИК закон о новом налоге на имущество, но вы это должны сами провести на местах, чтобы к каждой сотне, набитой во время войны, была бы приложена рука трудящегося».

У 57 губерніях до листопада 1918 р. місцеві ради зібрали контрибуцій на суму 816,5

млн руб. Найбільші суми було зібрано в Таврійській губернії 105 млн. руб., Саратовській 52 млн руб., Бакинській 49 млн руб.

Незважаючи на широкі права рад у сфері оподаткування, воно не задовольняло навіть найбільш невідкладних фінансових потреб на місцях.

Уряд вживав рішучих заходів щодо скорочення державних витрат. У лютому 1918 р. при Вищій раді народного господарства (ВРНГ) було організовано Особливий комітет з питань скорочення державних витрат. До речі, серед перших заходів цього комітету було зменшення заробітної плати вищим службовцям і чиновникам, які одержували високі оклади. Казначейство припинило виплату пенсій, які перевищували 300 руб. на місяць.

Неорганізований характер місцевого оподаткування, що провадилося в основному у формі контрибуцій із буржуазії та всіляких зборів із націоналізованих фабрик і заводів, у свою чергу, несприятливо позначався на фінансовому стані та всій роботі промислових підприємств.

Так, у бюлетені Центрального текстилю від 16 серпня 1918 р. повідомлялося: «Фабрики целых промышленных районов облагаются единовременными сборами, носящими или характер контрибуций, или характер земских и городских налогов, причем в отдельных случаях ставки сборов так высоки, что для уплаты их необходимо приступить к продаже машин или сырья; сырье и готовые изделия текстильной промышленности облагаются в разных местах разными совдепами совершенно произвольно и различными по размерам налогами, устанавливаются сборы за вывоз изделий из фабрик на железную дорогу, за выпуск изделий с железной дороги на фабрику, за выпуск шерсти с мойки, реквизируются ткани и т. д.»

У цей час керівництво країни дедалі більше починає обговорювати питання про перехід від контрибуцій до регулярних податків.

У зв'язку з цим великий інтерес викликають матеріали фінансової комісії, обраної Всеросійським з'їздом представників фінансових відділів рад у травні 1918р.

Виступаючи 12 липня 1918 р. на засіданні цієї комісії, заступник наркома фінансів Д. Боголепов виклав точку зору На-ркомфіну, згідно з якою необхідно було здійснити повну централізацію доходів, поєднуючи її із системою дотацій органам місцевої влади в економічно слабких районах. Місцеві контрибуції, на думку Наркомфіну, слід було заборонити, оскільки вони не дають регулярного доходу і докорінно в основі підривають як самі джерела оподаткування, так і можливість справляння загальнодержавних податків. У доповіді говорилося про обкладання окремих, більш багатих верств населення лише одноразовим податком, щоб збалансувати кошториси на майбутнє півріччя, а застосування контрибуцій як карального заходу відхилялося зовсім.

Члени комісії, навпаки, підкреслювали саме каральне значення контрибуцій, заперечуючи проти їх справляння лише для задоволення суто господарських потреб. До контрибуцій вони підходили з чисто політичної точки зору, розглядаючи їх як засіб експропріації. Під час обговорення питання про контрибуції було прийнято рішення про заміну терміна «контрибуція» терміном «одноразовий революційний податок».

У цей час було прийнято декрет про запровадження 5-відсоткового збору з обороту торговельних підприємств, які забезпечували населення предметами особистого споживання і домашнього побуту. Тоді ж, у серпні 1918 р., було запроваджено одноразовий збір із приватних торговельно-промислових підприємств до фонду забезпечення сімей червоноармійців.

Сплата цього збору передбачалась до 5 вересня 1918 р. в розмірі місячного заробітку працівників цих підприємств. За порушення правил його сплати стягувався штраф, у подвійному розмірі.

До прямих податків цього періоду належав податок із публічних видовищ і розваг (запроваджено в січні 1918р., скасовано в серпні 1919 р.). Цей податок мав цільове призначення, оскільки спрямовувався на соціальні потреби. Розмір ставки цього податку складав від 5 коп. (при ціні квитка нижчій за 50 коп.) до 33 коп. (при ціні вищій за 10 руб.).

У містах з вересня 1918 р. Раднарком запропонував місцевим радам утворити «фонд дитячого харчування» шляхом оподаткування населення. Декретом Раднаркому було встановлено такі розміри збору до цього фонду: з осіб найманої праці — половина денного заробітку; з осіб, що не перебувають на службі, але мають інші джерела прибутку — сума дводенної квартирної плати; із приватних торговельних підприємств, театрів і кінематографів — 50 відсотків валового денного виторгу.

Єдиною категорією податків, що відносно регулярно надходила й давала найбільш значні надходження до скарбниці, були непрямі податки. Наприкінці 1918 р. акцизи було замінено прямими нарахуваннями на користь держави, що розглядалися як основна форма оподаткування. Проте з розвитком системи прямого натурального постачання підприємств і установ та забезпечення перевезень без усякої сплати сума нарахувань непрямих податків дедалі зменшувалася. За другу половину 1918 р. замість передбачуваних 1503,5 млн. руб. було отримано лише 54,6 млн. руб.

До кінця 1918 р. було створено передумови для реформування податкової системи. На початку 1919 р. колегія Нарком-фіну визначила основні шляхи податкової реформи:

а) заміна великої кількості податків по можливості єдиним прибутково-майновим податком;

б) посилення фондування прибутків;

в) оподаткування не лише прибутків, а й майна;

г) перетворення прямого оподаткування в істотне джерело бюджетних ресурсів;

д) справляння податків не лише грошми, а й натурою тощо.

При цьому в усій системі податкових заходів чітко простежувалися класові ознаки. Різко посилювалося оподаткування заможних верств міста і села. Сільська біднота цілком звільнялася від податків. Декретом від 24 грудня 1918 р. від сплати податків звільнялися також червоноармійці та члени їхніх родин.

Важливе значення для поповнення грошових ресурсів країни мав одноразовий надзвичайний десятимілярний революційний податок, запроваджений 30 жовтня 1918 р. Цим податком обкладалися лише імущі групи міського і сільського населення. Для кожної губернії устанавлювалася визначена сума (для Москви і Московської губернії — 3 млрд. руб., Петрограда і Петроградської губернії — 2 млрд. руб., для інших губерній — від 15 до 200 млн. руб.). Сума податку розподілялася губвиконкомами між містами й повітами, потім між волостями і населеними пунктами.

Від податку було звільнено всіх працюючих, заробітна плата або пенсія яких не перевищувала 1500 руб. на місяць, і вся сільська біднота. Запровадження цього податку особливо чітко виявило класовий підхід більшовиків у питанні про оподаткування громадян, утвердження диктатури пролетаріату.

Міські, сільські й волосні ради разом із комітетами бідноти складали списки платників і робили розкладку податку між ними.

В експозиції Музею історії податкової служби України ДПА є цікавий документ — листівка від «Центральной Раскладочной Комиссии по Чрезвычайному налогу при Киевском Губфинотделе». У ній зазначено: «В виду истечения срока внесения взносов согласно опубликованному в 70 номера «Известий» постановлению Губревкома от 16 марта о чрезвычайном налоге с нетрудовых элементов Киева Центральной Раскладочной Комиссией составлены списки лиц, уклонившихся от внесения налога на предмет их ареста. Центральная Комиссия напоминает, что к уклонившимся будет применена высшая мера наказания и во избежание суровых репрессий предлагает лицам, уклонившимся от внесения налогов по внешним признакам, озаботиться о своевременном внесении такого, т. к. списки уже переданы надлежащим властям на предмет ареста виновных. Для удобства платильщиков Касса Нарбанка на Институтской, филиала Нарбанка на Подоле и касса Казначейства открыты до 4 час. дня для приема взносов».

Жорсткий класовий підхід при запровадженні надзвичайного революційного податку мав значні негативні наслідки для радянської влади. Неграмотна податкова політика спричинила погіршення загальної соціально-економічної ситуації і в результаті привела до переходу селян Росії, включаючи навіть бідноту, на бік контрреволюції. А в Пермі через класові перекручення в запровадженні надзвичайного революційного податку ради було розігнано, а влада перейшла до рук білогвардійців.

З огляду на загальнополітичні ситуації, VIII з'їзд партії різко засудив недоліки у справлянні надзвичайного податку. У квітні 1919 р. було припинено справляння податку з окладів до 3000 руб. Це звільняло значну частину населення, особливо в селах, від сплати податку, хоча істотно зменшило загальну суму і сповільнило його надходження.

Надзвичайні революційні податки — найбільш характерний податковий захід у розглянутий період. Вони ґрунтувалися на класовому принципі, зміцнюючи диктатуру пролетаріату, містили в собі елемент контрибуції із заможних верств населення і були гострою зброєю класової боротьби.

Починаючи з 1920 і по 1929 роки Радянська влада провела ряд перетворень з метою

реорганізації функції податкової системи із зняття диктатури пролетаріату проти заможних верств суспільства до ролі основного джерела фінансування Радянської держави. Податкові органи у вигляді фінансових інспекторів формувалися двома методами:

- повернення старих кадрів;
 - висунення та підготовка нових кадрів із найбільш вірних комуністів.
- В податковій системі переважали непрямі податки у вигляді:
- акцизів, які надходили до держбюджету в міру випуску підакцизної продукції. У 1920-1922 роках діяли акцизи на виноградні, плодово-ягідні та ізюмні вина, сірники, воскові таозокеритові свічки, сіль, цукор, пресовані дріжджі, мед, квас, пиво, спирт, вітчизняні коньяки і горілчані вироби, фруктові і штучні мінеральні води, чай, каву, цикорій, тютюнові вироби, гільзи і цигарковий папір, нафтопродукти. У 1923 році на доповнення існуючого переліку підакцизних товарів додали ще текстильні вироби і гумові галоші;
 - державного мита, яке було узаконене із запровадженням у лютому 1922 року статуту про державний гербовий збір і канцелярський збір;
 - мита, яке набуло широкого застосування із розвитком зовнішньої торгівлі і узаконенням із розробкою і прийняттям у 1924 році митного статуту СРСР та впровадженням нового митного тарифу.

Таким чином, у роки НЕПу роль непрямих податків у джерелах надходжень держбюджету зросла у 5,8 разів і становила у 1925 році 992,1 млн. крб. проти 170,2 млн. крб. у 1922 році.

Прямі податки запроваджувалися поетапно:

/ **eman** — липень 1921 року — промисловий податок, перший прямий податок з населення, крім сільськогосподарських товаровиробників. Від сплати цього податку звільнялися кооперативні та громадські підприємства, а також приватні промисли без використання найманої праці. Цей податок вміщував два збори:

- патентний основний — патент обирався кожним підприємством на кожне півріччя за умови безперервного виробничого процесу, на три місяці або на місяць за умови сезонного виробництва. Ставки збору були твердими і залежали від місцезнаходження підприємства (п'ять поясів) та розряду підприємства (промислові підприємства поділялися на 12, торговельні — на 5, а приватні промисли — на 3 розряди). При цьому до уваги брали лише розміри підприємства (кількість працівників, площа виробничих приміщень, характер торгівлі, асортимент товарів та інше), а не прибуток;
- зрівняльний збір, який служив перепусткою для сплати та зарахування основного патентного збору. Базою нарахування збору був оборот підприємства. Ставки при цьому були відносними і визначалися дільничними податковими комісіями, з огляду на задекларовані суми обороту (валової виручки);

// **eman** — 16 листопада 1922 року із запровадженням прибутково-майнового податку, що поширювався на приватних осіб, які проживали в містах. Звільнялися від сплати податку державні та кооперативні підприємства і селянські господарства. Базою оподаткування був сукупний прибуток, задекларований платником, при цьому заробітна плата робітників та службовців оподатковувалась за окремими ставками, а інші доходи окремо. Ставки варіювали від 0,83 до 15 % залежно від розміру доходу (14 розрядів). Окремо оподатковувалися основні та оборотні засоби виробництва, крім предметів домашнього побуту, за ставками від 0,33 до 1,5 % залежно від вартості виробничих засобів;

/// **eman** — листопад 1923 року відзначився основним класичним прибутково-майновим податком і додатковим (прогресивним) прибутково-майновим податком. Перший справлявся на підставі зовнішніх ознак. Так, за розміром та характером прибутків платники поділялися на три категорії:

- *категорія А* — робітники та службовці із заробітною платою 75 і більше рублів на місяць: при доході 75 - 100 руб. на місяць — 3 руб. 60 коп., при доході 100 - 150 руб. на місяць — 7 руб. 20 коп., при доході понад 150 руб. — 15 руб.;
- *категорія Б* — особи, які отримували доходи від власної праці не за наймом: сім окладів — розмір податку від 3 руб. 60 коп. до 18 руб.;
- *категорія В* — особи, які мали нетрудові доходи: десять окладів — розмір податку від 3 руб. 60 коп. до 72 руб. оподаткування за основним податком здійснювалось за складеними домоуправліннями або волосними виконками списками, а не за деклараціями платників.

Додатковим податком оподатковувалися особи, доходи яких перевищували 300 - 500 руб. за півріччя, та робітники і службовці з доходами за півріччя більше 900 руб. Ставки варіювали

залежно від розряду доходу і досягали 25 %, і оподаткування проводилось згідно з задекларованими доходами.

IV етап — 1923 рік. Введено загальногромадський податок, який сплачували всі працездатні особи: жінки віком від 17 до 55 років, чоловіки віком від 17 до 60 років: робітники та службовці, що отримували заробітну плату до IX розряду, сплачували 50 коп., з інших робітників, службовців та селян — 1 крб., інші особи — 1 крб. 50 коп. у золотому обчисленні. Цей податок сплачувався на фінансування загальнодержавних витрат та витрат, пов'язаних з непередбачуваними ситуаціями;

V етап — 1925 рік. Запроваджено податок для будівництва житла робітникам — цільовий квартирний податок, що вводився місцевими Радами та сплачувався до місцевого бюджету, та військовий податок з громадян, що зараховувалися до тилового складу (замість дійсної строкової служби);

VI етап — на селі у 1921 році замість продрозверстки запровадили продподаток, який справлявся за довільним графіком та ставками із 18 видів сільськогосподарської продукції примусово-репресивними методами;

VII етап — 23 грудня 1930 року ЦВК і РНК СРСР ухвалили постанови про обкладення куркульських господарств єдиним сільськогосподарським податком в індивідуальному порядку.

Докорінні зміни у податковій системі СРСР відбулися в 1930 році, коли було здійснено податкову реформу. В результаті реформи 86 податкових зборів та платежів замінили податком з обігу, який був універсальним акцизом, що входив у остаточну роздрібну ціну і сплачувався кінцевим споживачем підакцизної продукції, та податком з чистого прибутку. Податок з чистого прибутку до 1966 року називався відрахуванням від прибутків із 1931 року накладався щорічно в індивідуальному порядку на кожне державне підприємство в розмірі 10 — 99 відсотків від обсягу прибутку. Цей податок відображався у виробничому плані як обов'язковий до виконання показник. До прямих податків відносився також прибутковий податок з населення за диференційованими ставками. З 1934 року ставки збільшувались у некерованих розмірах. Обов'язковим також до сплати був збір на потреби житлового та культурно-побутового будівництва, який в середньому становив 7 % від заробітної плати. Стосовно сільського населення, то з 1931 і до 1940 року воно перебувало на жорсткому контролі уряду СРСР та обкладалося двома основними прямими податками — прибутковим податком з колгоспів, який становив 12 % від чистого прибутку, та сільськогосподарським податком з колгоспників, який становив 8 % від суми оплати праці колгоспників. Колгоспи з рентабельністю меншою за 15 % і оплатою праці колгоспників меншою, ніж 60 крб. на місяць від сплати цих податків звільнялися. Крім цих податків з сільського населення утримувалися натуральні повинності у вигляді державних обов'язкових позик та подвірного обов'язкового страхового збору на всі види майна. З 1933 року і по 1940 рік мала місце безоплатна і низькооплачувана праця, що стала однією з причин голодоморів 1933 та 1947 років.

У роки війни було запроваджено обов'язковий військовий податок та державні позики на фінансування військових витрат. Поряд з податками СРСР на окупованих територіях діяли податки, введені Рейхом — Аграрний закон 1942 року, за яким вся земля і засоби виробництва були оголошені власністю окупантів. Трудовий мінімум за цих умов становив 22 робочі дні на місяць, та 25 видів грошових податків: прибутковий податок, податок з обороту, податок зі спадщини; місцеві податки — податок на будівництво, транспортні засоби, приватні промисли, худобу, собак, кішок, димарі тощо. Ці грошові податки сплачувалися окупаційними марками, які випускали в обіг окупаційні органи.

Після закінчення Другої світової війни були надані податкові пільги для населення, що перебувало на окупованих територіях. Проте докорінні зміни у податковій політиці були проведені лише у 1953 році. В першу чергу це стосувалося оподаткування сільського населення, шляхом переходу до оподаткування за твердими ставками кожної сотки присадибної ділянки.

В подальшому наша країна еволюціонувала в напрямку, протилежному загальносвітовому розвитку. Від податків вона перейшла до адміністративних методів мобілізації прибутку підприємств та перерозподілу фінансових ресурсів через бюджет країни. Повна централізація грошових засобів та відсутність будь-якої самостійності підприємств у прийнятті рішень фінансових питань, господарських суб'єктів було позбавлено будь-якої ініціативи, що поступово призвело країну до фінансової кризи 80-90-х років.

Початок 90-х років — це період становлення і формування податкових систем країн, що входили до складу колишнього СРСР. Податки замінили наявну систему планового розподілу

прибутку підприємств. Держава стала впливати на розвиток процесів у суспільстві за допомогою оподаткування.

Для країн, що розвивалися і були у складі колишнього СРСР, характерний розвиток власних податкових систем, який здебільшого відрізнявся від світового напрямку розвитку податкової системи та господарювання, в основі якого встановлення адміністративного режиму оподаткування.

Проте централізація коштів і відсутність будь-якої самостійності позбавляли підприємства ініціативи і поступово втягували країну у фінансову кризу, яка вибухнула в країні на рубежі 80-90-х років ХХ ст. і закінчилась майже вимушеним переходом до ринкової економіки.

Контрольні питання до теми:

1. З якого часу існує податкова система?
2. Як справлялись податки в Римській імперії?
3. Назвіть податки, які існували у Візантії.
4. Яким чином будувались податкові системи в Європі?
5. Хто займався стягненням та розподілом податків у Франції?
6. Де було вперше введено акцизний збір?
7. Коли була започаткована фінансова система Русі?
8. Які податки діяли на території України наприкінці ХV століття?
9. Охарактеризуйте основні податки, поширені в Європі у ХІХ столітті.
10. З якою метою було запроваджено податкову реформу в Росії у ХVІІІ ст., і який був її результат?
11. Податкова політика часів СРСР.

РОЗДІЛ 3 ПОДАТКИ В ЕКОНОМІЧНІЙ ТЕОРІЇ

3.1. Перші дослідження з питань оподаткування

Теоретичне обґрунтування та початок розвитку науки оподаткування припадає на початок XVIII ст. Перші теоретичні дослідження з питань оподаткування були проведені фізіократами — О. Кенз, О. Мірабо, А. Тюрго; меркантилістами — Т. Мен, Дж. Локк, В. Т. Посошков; представниками класичної політичної економії — У. Петті, А. Сміт, Дж. Рікардо, Д. С Міл; представниками марксистської теорії — К. Маркс, Ф. Енгельс; радикальними соціалістами — В. І. Ленін, Л. Д. Троцький, Н. І. Бухарін, представниками сучасної економічної теорії — П. Самуельсон; сучасної неокласичної школи — Д. Маршал та ін.

Теорія науки про оподаткування досліджувалася за двома головними напрямками:

- по марксистському шляху;
- в неокласичному напрямку (базою при цьому були розробки економістів А. Сміта та Д. Рікардо). Відповідно до цих напрямів і будувалась загальна податкова політика держави — відповідно до адміністративно-командної та ринкової спрямованості.

Податки, як форма взаємовідносин між громадянами держави та владою, має стародавню історію. Теорія податків започаткована в XII ст. Початок податкової теорії був закладений ще за часів Фоми Аквінського (1226 - 1274 р.), який вважав податки однією з форм пограбування народу.

XVII ст. у Франції з'являється теорія податків, засновниками якої були С. Вобен та Ш. Монтеск'є. Її сутність полягала в тому, що громадяни повинні ділитися своїм прибутком з державою, оскільки вона забезпечує внутрішній та зовнішній захист життя і майна підлеглих, гарантує їм порядок, спокій та свободу.

Одним з найважливіших напрямків розвитку економічної теорії фінансів та її складової — податкової політики є неокласична теорія, що базувалася на неокласичній політичній економії. Ця теорія базувалась на збалансованості державного бюджету та податкових зборів і поступовому зниженні витрат держави. Чільне місце в цій теорії відводиться обмеженню втручання держави в економіку, що призводить до зниження витрат державного бюджету, і відповідно і до зменшення рівня податків. Гроші, які знаходяться у громадян, краще залишати в них, оскільки вони можуть більш корисно їх розподілити, ніж це пропонує держава.

Основоположниками цього напрямку економічної теорії були В. Петті, А. Сміт, Дж. Рікардо та інші.

Однією з перших робіт у цьому напрямку теорії була робота В. Петті «Трактат про податки і збори» (1662 р.). В цій роботі вперше було сформульовано принципи оподаткування, зокрема:

- пропорційність;
- відсутність податкової дискримінації;
- ефективність використання зібраних податків;
- застосування штрафних санкцій до тих, хто ухиляється від сплати податків;
- запобігання подвійному оподаткуванню;
- простота та прозорість при обкладанні податками;
- можливість стягнення податків як у грошовому, так і в натуральному вигляді;
- співвідношення податкових надходжень та державних витрат. Вимоги до системи оподаткування вперше були визначені А.

Смітом, який розглядав питання витрат, доходів та державних завдань.

У своїй праці «Дослідження про природу і причину багатства народів» він визначив основні принципи оподаткування, які актуальні і на цей час:

- принцип справедливості («піддані держави повинні в міру можливості... брати участь в утриманні уряду, тобто відповідно до прибутків, якими вони користуються під заступництвом і захистом держави»);
- принцип визначеності («податок, що його зобов'язується сплачувати кожна окрема особа, має бути точно визначеним, а не довільним. Термін сплати, спосіб та сума платежу — усе має бути ясным і зрозумілим для платника. Невизначеність оподаткування розвиває нахабність, сприяє підкупності певних верств населення, які й без того не користуються популярністю, навіть якщо вони не відзначаються нахабністю й підкупністю»);
- принцип зручності («кожен податок повинен справлятися в час та у спосіб, який зручний для його сплати платником»);

- принцип економії («кожен податок має бути продуманий та обґрунтований, оскільки нерозумний податок створює велику спокусу для контрабанди і приносить велику шкоду державі»).

А. Сміт негативно ставився до податків, оскільки вважав, що за їх допомогою вилучаються народні ресурси, і в цілому вони є лихом, яке призводить до зниження виробництва та інвестиційної активності, споживання, попиту.

Особливий внесок в загальну теорію оподаткування вніс А. Пітту. Цей вчений вперше розглянув питання взаємозв'язку фіскального та економічного характеру бюджетних витрат, коли за рахунок державного бюджету проводиться закупівля матеріальних та трудових ресурсів для виробництва. Головним принципом оподаткування А. Пітту вважав принцип найменших сукупних витрат.

Окремим напрямом податкової теорії є **теорія «негативних споживань»**. Ця теорія розвивалась протягом XIX - XX ст. її сутність полягає в тому, що в зв'язку з тим, що у більшості громадян існують колективні потреби, вони повинні задовольнятися за рахунок централізованих та місцевих бюджетів. Ця теорія в подальшому стала базою для розвитку теорії Дж. М. Кейнса. її сутність викладена в роботі «Загальна теорія зайнятості, відсотків, грошей. Особливістю кейнсіанської теорії є те, що вона допускає дефіцит державного бюджету, оскільки дефіцит розглядається як стимул економіки.

В цей час розвиваються і протилежні за спрямованістю економічні теорії, які можна об'єднати в загальну групу теорій «економічних пропозицій». В цьому випадку економісти виходять з того, що податки мають негативний вплив на економіку. Зростання державних витрат призводить до підвищення рівня податкового навантаження на населення. Це, в свою чергу, скорочує розвиток підприємництва та зменшує продуктивність праці.

На цій підставі базується і економічна теорія податків американського економіста А. Лаффера. Сутність цієї теорії полягає в тому, що з метою збільшення попиту споживачів потрібно зменшувати податковий тягар, у першу чергу на громадян країни. На підставі своїх досліджень вчений зробив висновок, що розмір оподаткування визначається на рівні 33 %. При перевищенні загальних ставок оподаткування більш, ніж на 33 % надходження до бюджету у вигляді податкових платежів зменшується. Платник податку за таких умов бажає будь-якими засобами зменшити податкову базу і ухилитися від сплати податків. Цей розмір ставки є найбільш оптимальним і сприятливим для США. В інших державах він відрізняється в більший або менший бік залежно від розвитку економічної системи. Так, цей відсоток значно більший в Швеції, Німеччині, Україні; дещо нижчий він у Швейцарії, Австрії.

Розвиток кейнсіанської теорії продовжився в 70-х роках XX ст. Великі кризи економіки провідних держав з ринковою економікою в 30-40-х рр., 70-80-х рр. показали, що ринкова система:

- не може саморегулювати відтворювальний процес;
- не сприяє розширенню інвестування;
- не утворює нові робочі місця;
- не підвищує платоспроможний попит населення.

Тому слід державі постійно втручатися в економічні процеси. У зв'язку з цим подальший розвиток податкової теорії був спрямований шляхом так званої посткейнсіанської теорії.

За часів існування СРСР були характерні два напрями в фінансовій науці: розкриття суті радянських фінансів й вивчення бюджетного устрою СРСР та бюджетного права. Але в той же час наука про податки практично не розвивалась. Це пов'язано з тим, що був проголошений курс на безподаткове будівництво соціалізму. Вважалось, що коли в державі єдина форма власності — державна, то податки не можуть бути застосовані до державних підприємств і установ, тому що їх доходи — це доходи державні. Докорінна перебудова всієї податкової системи в державі почалася із середини 80-х рр., з переходом на ринкові умови господарювання.

3.2. Розвиток податкової системи України.

Відродження податкових відносин в Україні почалось в 1991 році з прийняттям Закону УРСР «Про систему оподаткування», в якому були закладені основні принципи побудови податкової системи.

Перші спроби створення власної податкової системи були зроблені в 1990 році, із зародженням підприємництва, нових форм власності та різних форм організації виробництва. В цей час на базі регіональних відділів державних доходів у фінансових орга-

нах були створені податкові інспекції, які підпорядковувались Міністерству фінансів України. Але із зростанням кількості потенційних виробників продукції та збільшенням обсягів реалізації продукції робіт та послуг на внутрішньому та зовнішньому ринках спроби хаотичного удосконалення структури податкових органів не давали позитивних результатів, що спричинило розвиток тіньового бізнесу, який сприяв значному вивозу за межі України її національного багатства.

Тому цілеспрямоване формування власної податкової системи в Україні почалося з 1992 року, і умовно процес становлення податкової системи України можна поділити на три етапи: I етап — 1992 - 1993 роки; II етап — 1994 - 1999 роки; III етап — 2000 - по сьогоднішній день.

/ *етан* — поява нових видів податків: податок на дохід, податок на додану вартість. Сформовані три концепції перспективного розвитку податкової системи України.

Суть першої концепції полягає в оподаткуванні оплачених обсягів реалізації, із застосуванням системи диференційованих ставок, залежно від сфери і виду діяльності;

Друга концепція розроблена Головною державною податковою інспекцією, Міністерством фінансів та Міністерством економіки України. В її основі закладено існування податку на прибуток за єдиною ставкою на рівні 30-35 %, з пільгами для інвестиційної діяльності; зменшення ставки з податку на додану вартість до 20 %; чітке розмежування податків на загальнодержавні і місцеві; перехід в оподаткуванні фізичних осіб до сукупного річного доходу як об'єкта оподаткування.

Засновником третьої концепції є Український союз промисловців і підприємців. Аналогічна з другою концепцією, але акцент поставлений на значні пріоритети для виробників продукції та товарів.

До початку 1993 року податкова система розвивалася згідно з другою концепцією. У 1993 році були прийняті два закони — «Про податок на прибуток» та «Про оподаткування доходів підприємств і організацій». Ставки за цими податками відповідали нормам першої концепції, що значно збільшило податковий тягар на виробника.

// *етан* — сформовані чіткі податкові механізми, до існуючих податків добавили податок на промисел. Остаточна узаконена система місцевих податків та зборів із прийняттям Декрету КМУ «Про місцеві податки і збори» від 20. 05. 1993 року. Внесені зміни та доповнення до Закону України «Про систему оподаткування», прийняті в 1997 році Закони України «Про оподаткування прибутку підприємств» та «Про податок на додану вартість».

/// *етан* — набрав чинності Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетом та державними цільовими фондами» у 2001 році, з 2004 року вступили в дію Закони України «Про податок з доходів (язичних осіб»); внесені зміни до закону «Про оподаткування прибутку підприємств», яким зменшено ставку податку до 25 % Пройшли і інші прогресивні зміни у напрямку зменшення податкового тягара.

3.3. Державна податкова служба України

Закон Української РСР «Про Державну податкову службу в Українській РСР» було прийнято Верховною Радою Української РСР 4 грудня 1990 року, що набрав чинності з січня 1991 року. Проте цей Закон ще не відповідав реальному змісту і завданням податкового контролю незалежної країни. У 1991 році відбулося остаточне закріплення Української державності. Було змінено офіційну назву держави. Тому до Закону «Про державну податкову службу в Українській РСР» вище вказаного 7 липня 1992 року Верховною Радою України було внесено зміни, які стосувалися вдосконалення структури податкової служби і закріплення правових засад її діяльності як спеціального податкового органу незалежної держави. Цим законом податкова служба була підпорядкована Мінфіну України.

Подальші економічні зміни, які відбувалися в нашій державі, розвиток податкової, бюджетної і фінансово-кредитної систем поставили державу перед необхідністю вдосконалити роботу державної податкової служби. Тому у грудні 1993 року Верховною Радою України було прийнято нову редакцію Закону України «Про Державну податкову службу в Україні», якою було визначено статус Державної податкової служби в Україні, її структуру, функції та повноваження.

Після Указу Президента України від 22 серпня 1996 року № 760 «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій» змінюється статус Державної податкової служби. Згідно з Указом на базі органів Державної податкової інспекції утворена Державна податкова адміністрація. Указом встановлено, що до правового врегулювання статусу державних податкових адміністрацій вони здійснюють функції та повноваження державних податкових інспекцій, передбачені Законом України «Про Державну податкову службу в Україні» та іншими законодавчими актами.

Державній податковій службі України притаманні незалежний контроль за дотриманням податкового законодавства, вертикальна структура підпорядкованості, що обумовлює чітку централізацію системи податкових органів, єдність системи контролю податків і зборів. Свою діяльність вона здійснює згідно з Конституції України, законів та інших нормативно-правових актів з питань оподаткування.

Система Державної податкової служби України об'єднує в ієрархічній підпорядкованості Головну державну податкову адміністрацію України, державну податкову адміністрацію Автономної Республіки Крим та обласні податкові адміністрації, інспекції у містах та районах.

Центральним органом управління є державна податкова Адміністрація України, що підпорядковує ДПА в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києва та Севастополя, яким в свою чергу підпорядковані державні податкові інспекції у містах та районах, районних у містах, міжрайонні та об'єднані державні ДШ.

Структура податкової адміністрації:

- вища ланка — Державна податкова адміністрація України.
- середня ланка — державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях і містах Києва та Севастополя.
- базова ланка — державні податкові інспекції в районах, районах у містах і містах без районного поділу.

Загальними завданнями Державної податкової адміністрації України є організація роботи державних податкових адміністрацій і інспекцій, контроль за їх діяльністю, а також організація методично-інструктивного забезпечення податкової роботи в країні.

На середню ланку, тобто на державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях і містах з районним поділом, покладено виконання, головним чином, інформаційно-консультативних функцій, а також координація роботи, контроль, прийняття і систематизація звітності підпорядкованих державних податкових адміністрацій базової ланки.

Перед державними податковими інспекціями в районах, районах у містах і містах без районного поділу поставлене головне завдання щодо безпосереднього контролю платників податків для забезпечення повноти та своєчасності розрахунків з бюджетом. Виконання цього завдання реалізується через ведення податковими інспекціями великого обсягу суміжної роботи: перевірок законності валютних операцій, правильності ведення розрахунково-касової документації, та великий перелік інших завдань. Крім того, на базову ланку податкової адміністрації покладено завдання безпосереднього ведення оперативно-бухгалтерського обліку, звітності надходжень до бюджету сум податків та інших обов'язкових платежів.

Планування податків дає змогу передбачити визначення реальних сум податків та обов'язкових платежів, які мають надійти до бюджету протягом бюджетного року.

З метою забезпечення надходження запланованих сум платежів до бюджету, слід здійснювати контроль за правильністю нарахування та своєчасністю сплати державі податків та обов'язкових платежів. Податковий облік, у свою чергу, включає облік платників податків та облік нарахованих і фактично оплачених сум до бюджету. Контроль за дотриманням податкового законодавства здійснюється шляхом проведення камеральних, документальних, тематичних, та інших перевірок.

Створенню та функціонуванню сучасної управлінської та організаційної структури податкової системи сприяли такі офіційні заходи органів влади України:

- 22 серпня 1996 року Президент України підписав Указ «Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових інспекцій», 30 жовтня 1996 року був підписаний Указ Президента «Питання державних податкових адміністрацій». Згідно з цими правовими актами податкова служба України офіційно набула свого організаційного та управлінського визначення. Це означало, що податкова

служба стала самостійним і незалежним органом державної виконавчої влади, вона мала жорстку вертикальну управлінську та організаційну структуру і представляла виключно державні інтереси;

- тісна взаємодія податкових органів та Міністерства внутрішніх справ України була офіційно визнана із створенням у липні 2001 року Департаменту боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом;
- для підвищення ефективності та дієвості податкових заходів Державною податковою адміністрацією було розроблено Програму модернізації податкової служби України та утворено Департамент розвитку та модернізації державної податкової служби;
- для забезпечення кваліфікованої діяльності податкових органів було розроблено систему підготовки та перепідготовки кадрів для податкових інспекцій та створено вищий навчальний заклад — Академію державної податкової служби України, яка здійснює навчання майбутніх податківців;
- з 1997 року Державна податкова адміністрація бере участь у розробці та прийнятті більш як двохсот проектів нормативно-правових актів по реалізації загальних завдань економічної політики України;
- за активну участь у роботі державних фінансових органів та ефективну допомогу у здійсненні заходів щодо поповнення доходної частини державного бюджету у липні 1997 року вперше в Марійському палаці відбулося урочисте вручення нагород 34 працівникам податкової служби України;
- 13 липня 2000 року Президент України підписав Указ «Положення про Державну податкову адміністрацію України», в якому офіційно визнано, що Державна податкова адміністрація забезпечує реалізацію єдиної державної податкової політики;
- у 2000 році було встановлено День податкової служби України, який відзначається щорічно 30 червня;
- у 2005 році Державна податкова адміністрація втратила самостійність у вирішенні організаційних та фінансових питань і була повернута до складу Міністерства фінансів України.

Але податкова система України ще далеко не досконала і потребує подальшого спрощення і удосконалення, передусім, враховуючи національні соціальні та економічні особливості, які склалися історично.

З 1991 р. почала розвиватися самостійна податкова система України. На жаль, вона має багато недоліків, які перейшли як наслідок попереднього періоду. За сучасних умов іде активний пошук найбільш оптимального варіанту відповідно до розвитку ринкових умов в Україні. Але характерною особливістю розвитку податкової теорії є те, що досі відсутні фундаментальні роботи вчених та відомих економістів, а ті публікації, які зараз виходять з друку, мають практичний напрям та прикладний характер. На нинішньому етапі відродження національної економіки назріла нагальна потреба у реформуванні податкової системи, створенні цілісного, стабільного та раціонального податкового законодавства.

Процес реформування й модернізації податкової системи, яка триває й досі, спрямовано на вдосконалення податкової системи. Це сприяє розвитку економіки держави, збільшенню податкових надходжень до бюджетів різних рівнів.

Найголовнішими елементами модернізації податкової системи є:

- поваги між податковою службою і платниками податків;
- розширення бази оподаткування, з метою зменшення податкового тиску на платників і збільшення надходжень до бюджету;
- підвищення ефективності контрольно-перевірочної роботи. З метою забезпечення залучення до оподаткування тіньових коштів шляхом відстеження товарно-грошових потоків у країні, контролю за використанням готівкових коштів, легалізації зовнішньоекономічної діяльності, запобігання використанню банківської системи у протиправних діях;
- прогнозування надходжень, що сприятиме прийняттю збалансованого реального бюджету.

Основними подіями процесу трансформації податкової системи України за останні роки є запровадження спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва та зниження у 2004 р. ставки податку на прибуток підприємств із 30 до 25 %, а також встановлення ставки податку з доходів фізичних осіб 13 % (із 01. 01. 2007 р. — 15 %).

В останній час особливого поширення набула пропозиція запровадження єдиного податку, ідея якого народилась ще в середині ХХ ст. Ефективність введення такого податку пояснювалася

тим, що головним об'єктом оподаткування виступає дохід. Він же й є головним джерелом сплати податку. Тому стає можливим запровадження єдиного податку, який об'єднує декілька інших. Це дає змогу спростити систему оподаткування, зробити її більш справедливою, а механізм розрахунку та справляння податку стане більш прозорим. В цілому цей податок має суттєві переваги, і його впровадження вже здійснюється в Україні, сфера його дії поступово розширюється.

Контрольні питання до теми

- 1.Хто здійснив перші теоретичні дослідження з питань оподаткування ?*
- 2.За якими напрямками досліджувалась теорія науки про оподаткування?Хто був основоположником неокласичної теорії оподаткування ?*
- 3.Назвіть основні принципи оподаткування, визначені А. Смітом.*
- 4. В чому полягає сутність теорії «негативних споживань»?*
- 5.Дайте характеристику теорії «економічних пропозицій».*
- 6.Охарактеризуйте економічну теорію А. Лафера та її зміст.*
- 7.Розвиток податкової науки за часів Радянського Союзу.*
- 8.Назвіть головні елементи модернізації податкової служби.*

РОЗДІЛ 4 ФУНКЦІЇ ПОДАТКІВ

Податки є частиною загальної фінансової системи як держави, так і окремих її суб'єктів. За допомогою податків держава вилучає частину доходів юридичних та фізичних осіб з метою формування свого бюджету для покриття витрат, які пов'язані з виконанням функцій. Але податки — це не стійка категорія. Вони постійно змінюються, не є постійною і сфера їх дії.

Сутність податку як економічної категорії проявляється через функції, які вони виконують.

В теоретичному аспекті виокремлюють три головні функції податків: /. *Фіскальна* — (контрольна, розподільна).

2. *Регулююча* — (стимулююча, стримуюча).

3. *Соціальна*.

Фіскальна функція є однією з головних функцій податків. Її сутність полягає в забезпеченні фінансування та надходження грошових коштів до бюджетів всіх рівнів. Ця функція послідовно реалізується в будь-якому суспільстві. За її допомогою відбувається вилучення частини доходів підприємств і громадян для утримання державного апарату, оборони країни та фінансування невиробничої сфери, яка не має власних джерел доходів (заклади культури — бібліотеки, архіви тощо), або джерела недостатні для забезпечення належного рівня розвитку — фундаментальна наука, театри, музеї, навчальні заклади. Ця функція поділяється на дві підфункції: *контрольну та розподільну*.

Контрольна функція полягає в організації налагодження, фіксації та обліку кількості податків, оцінці ефективності кожного каналу надходження податків. За допомогою цієї функції здійснюється контроль за отриманням податків, застосування різних штрафних санкцій до порушників. Крім того, через контрольну функцію здійснюється внесення постійних змін у систему оподаткування з метою підвищення її ефективності. Ефективність цієї функції значною мірою залежить від існуючої в державі податкової дисципліни, законослухняності платників податків та їх відношення до держави. Головна мета контрольної функції полягає в контролі за своєчасною сплатою платниками податків.

Роль *розподільної* функції полягає, в першу чергу, в справлянні податків, повнотою наповненні бюджетів всіх рівнів з метою його подальшого розподілу. Ця функція реалізується через справляння державою *постійних, стабільних та рівномірних* податків.

Суть *постійності* розподільної функції полягає в тому, що податки повинні надходити до бюджету не у вигляді разових платежів, а протягом всього бюджетного періоду, в чітко встановлені строки відповідно до чинного законодавства.

Суть *стабільності* розподільної функції податків означає, що їх надходження повинно визначатись високим рівнем гарантії, передбачених чинним законодавством і в повному обсязі.

Рівномірність розподільної функції свідчить про те, що податки повинні розподілятися за територіями таким чином, щоб забезпечити достатні доходи всім ланкам бюджетної системи — як на державному, так і на місцевому рівнях.

Важливою є **регулююча функція** податків. Її сутність полягає в перерозподілі вартості валового національного продукту між державою та платниками податків — юридичними та фізичними особами. Податки, через цю функцію, забезпечують механізм, балансу особистих та загальнодержавних інтересів.

Метою цієї функції є забезпечення безперервності інвестиційних процесів, зростання фінансових результатів бізнесу, сприяння зростання грошових коштів.

Регулююча функція податків реалізується через:

- визначення системи оподаткування, яка діє в державі, її удосконалення, заміну існуючих податків іншими, удосконалення чинних податків, методики їх розрахунку та сплати;
- ефективність застосування податків, яка залежить від їх прогресивності, можливості отримання будь-яких пільг та загального зменшення сплати податкового платежу в межах чинного законодавства;
- визначення податкових ставок. Держава встановлює ставки оподаткування з податків і здійснює їх диференціацію відповідно до діючої системи та особливостей розвитку економіки.

У межах виконання цієї функції виокремлюють два її напрями: *стимулюючий та стримуючий*.

Сутність *стимулюючого напрямку* полягає в наданні пільг з податків або звільнення від їх сплати. Податкова пільга є частиною загальної системи оподаткування. Вона спрямована на заці-

кавленість виробника у виробництві товарів, робіт послуг. З іншого боку, податкова пільга — це можливість зменшення сплати розміру податку його платником на законній підставі. За допомогою податків, пільг та санкцій держава стимулює технічний прогрес, зростання чисельності робочих місць, капітальні вкладення в розширення виробництва та інше. Стимулювання технічного прогресу за допомогою податків проявляється, насамперед у тім, що сума прибутку, направлена на технічне переобладнання, реконструкцію, розширення виробництва товарів широкого вжитку, обладнання для виробництва продуктів харчування та ряду інших звільняється від оподаткування.

Стримуючий напрям податків застосовується державою під час захисту власного виробника. Для цього встановлюються підвищені митні тарифи, застосовуються додаткові податки, підвищуються вже діючі (наприклад, акцизний збір на горілчані та тютюнові вироби тощо). В цілому це підвищує ціну на виріб і останній стає неконкурентоспроможним.

За сучасних умов розвитку економіки держави особливе значення відводиться **соціальної** функції податків. Соціальна функція — функція податків, що полягає у підтриманні соціальної рівноваги у суспільстві шляхом зміни співвідношення між доходами різних соціальних груп для зменшення нерівностей між ними. Ця функція суттєво впливає на добробут громадян держави та справедливий розподіл коштів державного бюджету між усіма верствами населення. За допомогою податків в державному бюджету концентруються кошти, які потім спрямовуються на вирішення проблем підприємств економіки держави: як виробничих, так і соціальних, фінансування розвитку виробничої і соціальної інфраструктури. Реалізуючи соціальну функцію податків, держава спрямовує кошти на користь слабших і незахищених категорій громадян за рахунок перекидання податкового тягаря на більш забезпечені верстви населення. Побудована таким чином податкова система дає можливість надати ринковій економіці соціальну направленість, як це зроблено в Німеччині, Швеції, багатьох інших країнах, де функціонують ринкові умови. Соціальна направленість досягається шляхом встановлення прогресивних ставок оподаткування, спрямування значних коштів на соціальні потреби населення, повного або часткового звільнення від оподаткування громадян, які потребують соціального захисту.

Вказане розмежування функцій податкової системи має умовний характер, оскільки вони переплітаються та здійснюються одночасно.

Контрольні питання до теми

1. У чому полягає фіскальна функція податків?
2. Сутність контрольної функції податків.
3. Соціальна функція податків.

РОЗДІЛ 5 ЕЛЕМЕНТИ ПОДАТКУ ЯК ЕКОНОМІЧНОЇ КАТЕГОРІЇ

Вияснення суті податків нерозривно пов'язане з характеристикою понять, які є елементами податкової системи і відносяться до податкової термінології: суб'єкти та об'єкти оподаткування, ставки, одиниці обкладання, строки сплати та пільги з окремого податку.

У податковій системі визначаються три основні фінансові терміни:

Плата (або платіж). Цей термін відповідає на запитання «за що?» і передбачає відносну еквівалентність відносин між платниками податку та державними органами. Наприклад, плата за воду, яка використовується на виробничі потреби; плата за спеціальне використання природних ресурсів. Плата може відноситись як на собівартість, так і сплачуватись з прибутку підприємства, відповідно до чинного законодавства.

Відрахування. Термін відповідає на питання «на що?» та «від чого?» і передбачає цільове призначення. Як правило, відрахування здійснюється в спеціально визначені фонди і може витратитись лише згідно з напрямками цих фондів. Наприклад, відрахування на обов'язкове пенсійне страхування, відносяться до собівартості.

Податки. Відповідають на запитання «для чого?». Вони встановлюються для утримання державних структур і для забезпечення виконання ними відповідних функцій — управління, оборонної, соціальної, економічної тощо. Вони не мають ні елементів конкретного цільового обміну, ні конкретного призначення. Ці кошти акумулюються в державному бюджеті, а з наступним розподілом їх Верховною Радою України при його затвердженні. Потім він виконується органами влади. Тому податок — це не лише юридична, а й економічна категорія. При справлянні податків відбувається перерозподіл частини засобів власності всього суспільства. Тобто, податки виступають як форма перерозподілу національного доходу. Інші обов'язкові платежі та відрахування, внески до державного бюджету є визначеному змісті податками лише за формою, а не за їх сутністю. Податок встановлюється лише державою і є її атрибутом, оскільки мають примусовий характер і базуються на юридичних та законодавчих актах держави.

У цілому податковий закон визначає всі головні елементи, які утворюють систему елементів податкових правовідносин:

Суб'єкт оподаткування — це особа, на яку покладено податкове зобов'язання перед державою і яка несе на собі тягар зі сплати податку. До суб'єктів оподаткування відносять *платників і носіїв*. *Платник* — особа, яка перераховує суму податкових зобов'язань до бюджету держави. *Носій* — це особа, на яку покладається тягар зі сплати податку в результаті процесу переказання податків. Залежно від участі в загальній системі утворення та сплати податку всі носії податку поділяються на три типи:

- особи, які безпосередньо утворюють базу оподаткування. Головним чином це виробники та споживачі;
- посередники, тобто ті особи, які здійснюють посередницькі дії між виробниками та споживачами;
- кінцеві споживачі, або особи, які сплачують податок вже після кінцевого споживання.

Об'єкт податку — це процес, наявність якого зобов'язує сплачувати обов'язкові платежі до централізованого фонду грошових коштів держави. В основу розрахунку належної до сплати суми податку покладено величину об'єкту оподаткування або його розмір.

Масштаб обкладання податком — це своєрідне вимірювання податкової бази, яке закладається в основу розрахунку належної до сплати суми податку. Так, для підприємства це може бути обіг виробленої та реалізованої продукції (ПДВ); розмір отриманого прибутку (податок на прибуток); розмір капіталу; кількість працюючих (комунальний податок) тощо.

Джерелом сплати податків є фонд чи дохід, з якого сплачується податок і проводяться розрахунки з бюджетом.

Ставка податку — офіційно встановлений розмір податку, що забезпечує обчислення належної до сплати суми податку. Існує три методи побудови податкових ставок:

- а)* — інтуїтивний — органи державної влади, які запроваджують податок, встановлюють ставку на власний розсуд (інтуїтивно);
- б)* — емпірично-аналітичний — законодавець запроваджує ставки на основі аналізу за попередній період і певних емпіричних висновків;
- в)* економіко-математичного моделювання — забезпечує встановлення ставок на основі

побудови моделей і врахування впливу основних факторів (інтереси держави, платників, суспільства).

Всі ставки податків поділяються в залежності від:

1. виду діяльності:

- а) базова ставка;
- б) підвищена ставка;
- в) знижена ставка.

2. способу їх побудови:

- а) тверді;
- б) відносні;
- в) прогресивні.

3. техніки розрахунку:

- а) середньорозрахункові;
- б) середньозважені;
- в) усереднені.

База оподаткування — розмір предмета оподаткування, на який встановлюється ставка.

Термін сплати податку — це конкретна календарна дата або період часу, протягом якого платник податку повинен розрахуватися з державою. Терміни сплати податків в Україні можуть бути: місячні, квартальні та річні. Вони мають велике значення для повноти та своєчасності наповнення доходної частини бюджетів усіх рівнів, а також його витрат на соціальні потреби.

Податковий період — це час, протягом якого визначаються податкові зобов'язання платників податків перед бюджетами всіх рівнів, тобто рік або інший період, який відноситься до податків і по закінченню якого визначається база щодо оподаткування, розраховується розмір податку, який підлягає сплаті.

Податкова пільга — це надання часткового або повного звільнення від сплати податку відповідно чинному законодавству. Вона є одним з головних елементів податкової політики та сферою діяльності податкового менеджменту.

Неоподатковуваний мінімум доходів громадян — це найменша частина бази оподаткування, яка повністю звільнена від сплати податку.

Контрольні питання до теми

1. Яке призначення мають відрахування до цільових фондів?
2. З якою метою встановлюються податки?
3. Хто є суб'єктом оподаткування?
4. Що є об'єктом оподаткування?
5. Що може бути масштабом податкової бази?
6. Які методи побудови податкових ставок ви знаєте?
7. Дайте визначення терміну «податковий період».

РОЗДІЛ 6 КЛАСИФІКАЦІЯ ПОДАТКІВ ТА Ї ЗАВДАННЯ

Встановлення, розподіл, справляння і використання податків становлять одну із функцій, які виконує держава. Тому податкова система як елемент господарського механізму відповідає економічному устрою країни, рівню розвитку продуктивних сил, системі державного регулювання економічних процесів.

Податкова система кожної країни є основою фінансової системи. Вона, з одного боку, забезпечує фінансову базу держави, а з іншого — виступає головним знаряддям реалізації державної економічної політики.

Необхідною умовою при формуванні податкової системи є врахування реальної соціально-економічної ситуації в країні. Податкова система кожної країни відображає її специфічні умови, такі, як рівень розвитку економіки, внутрішню та зовнішню політику країни, рівень розвитку соціальної сфери, традицій народу, географічне положення країни, кліматичні умови та багато інших факторів. Тому, форми оподаткування однієї країни відрізняються від іншої. У світі немає країн з однаковими податковими системами та не існує ідеальної системи, оскільки суспільство постійно еволюціонує. Ось чому податкова система повинна бути мобільною та еластичною.

Визначивши свою економічну політику, держава визначає напрям розвитку, а також стратегію і тактику досягнення поставленої мети. Тому податкова система і податкова політика має чітку цілеспрямованість на вирішення конкретних завдань і проблем.

Податки в руках держави повинні стати основним інструментом державного регулювання економіки, формування доходів бюджету, стимулювання науково-технічного прогресу, обмеження росту цін та інфляції.

Податкова система зобов'язана забезпечити гарантоване і стабільне надходження доходів бюджету, а державі можливість всебічного впливу на соціально-економічний розвиток суспільства.

Податкова система має містити такі податки, які б забезпечували стабільну фінансову базу держави, без якої держава не в змозі безперервно фінансувати свої видатки.

Сукупність встановлених в країні податків, зборів і обов'язкових платежів, які взаємопов'язані між собою та органічно один одного доповнюють, хоча і мають різну цілеспрямованість становить систему оподаткування.

Науковий підхід до створення податкової системи повинен передбачати: системність, встановлення визначальної бази цієї системи, формування правової основи, та формування принципів побудови податкової системи.

Системність полягає в тому, що всі податки мають бути взаємопов'язані між собою, доповнювати один одного, не суперечити один одному і системі в цілому.

Системний підхід означає, що в податковій системі мають реалізовуватись всі функції податків.

Основними класичними принципами, на яких базуються податкові системи більшості країн з ринковою економікою є:

- стабільність і передбачуваність, тобто передбачає незмінність основних податкових платежів та правил справляння податків протягом тривалого часу, а також логічність з економічної та правової сторони змін податкового законодавства;
- гнучкість — передбачає оперативні зміни податкових платежів, способів їх нарахування, системи пільг та санкцій залежно від зміни ситуації;
- рівновага — забезпечує орієнтацію держави на підтримку за допомогою податків структурно-відтворювальної рівноваги;
- гнучкість — відображає чутливість податкових платежів до змін у сфері формування, рухливості бази оподаткування або виникнення нових форм податків;
- вираження чіткої антиінфляційної спрямованості через податкові вилучення;
- зручність як для платника при внесенні податкових платежів, так і для контролюючого суб'єкта, держави;
- рівноправність — забезпечення юридичної рівності перед законом всіх суб'єктів господарювання та громадян;
- стимулювання, тобто формування економічних та правових інтересів при здійсненні певної діяльності та отримання більш високих доходів;

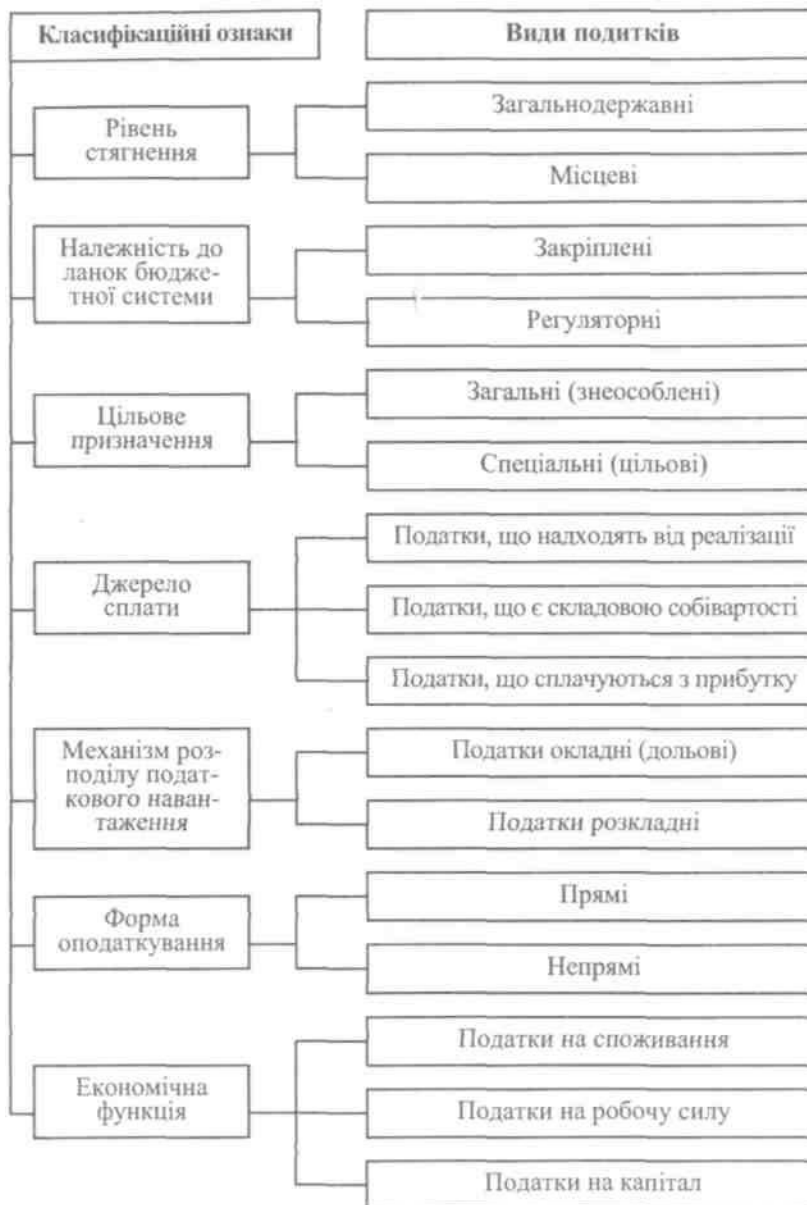
- економічність — витрати на справляння податків повинні бути оптимально мінімальними з переорієнтацією з фіскальної функції на стимулюючу;
- рівномірність — податковий тягар повинен рівномірно розподілятися між категоріями платників податків та всередині цих категорій;
- нейтральність оподаткування стосовно форм і методів економічної діяльності;
- доступність та відкритість інформації з оподаткування.

В Україні вперше спроба побудувати податкову систему відповідно класичних засад була здійснена з прийняттям Закону України «Про систему оподаткування», який визначив базові принципи системи оподаткування. До них належать: стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності; обов'язковість; рівнозначність і пропорційність; рівність; соціальна справедливість; стабільність; економічна обґрунтованість; рівномірність сплати; компетенція; єдиний підхід; доступність.

Традиційно система податків поділяється на дві підсистеми.

Прямі податки — безпосередньо пов'язані з результатами господарсько-фінансової діяльності, оборотом капіталу, збільшенням вартості майна, ростом рентної складової.

Не прямі податки — є надбавкою до ціни або визначаються залежно від розміру доданої вартості, обороту або продажу товарів, робіт, послуг.



Для встановлення особливостей окремих видів оподаткування фінансова наука використовує різноманітні класифікаційні критерії та ознаки податкових платежів:

- за суб'єктом сплати — фізичні та юридичні особи;
- за джерелом сплати — з індивідуального доходу, виручки від продажу, фінансового результату, собівартості;
- за повнотою податкових прав користування податковими надходженнями — власні (закріплені) та регулюючі (частковий розподіл);
- за приналежністю до рівня влади та управління — загальнодержавні та місцеві;
- за об'єктом оподаткування (база оподаткування) — майнові, ресурсні або рентного характеру, що справляються з виручки від продажу, податки на споживання;
- за методом нарахування — регресивні, пропорційні, лінійні, тверді, кратні суми, ступінчасті.

Класифікація податків за різними ознаками відіграє велике значення при дослідженні системи оподаткування, впливу внутрішніх та зовнішніх чинників, при розробці податкової політики держави. Її необхідність визначається різновидами податкових форм та застосуванням різних податкових режимів. Класифікація всіх видів податків в Україні здійснюється за різними ознаками. Вони враховують різноманітність податків залежно від особливостей їх розрахунку, сплати, відношення до витрат виробничої діяльності тощо.

Перша ознака — за належністю до рівня суб'єктів, які отримують податкові платежі: загальнодержавні та місцеві податки. Розподіл за цією ознакою визначається згідно з Законом України від 25 червня 1991 р. № 1251 — 12 «Про систему оподаткування» з наступними

змiнами та доповненнями.

Перелiк загальнодержавних податкiв, зборiв та обов'язкових платежiв надається в статтi 14 згаданого Закону:

1. Податок на додану вартiсть.
2. Акцизний збiр.
3. Податок на прибуток пiдприємств.
4. Податок на доходи фiзичних осiб.
5. Мито.
6. Державне мито.
7. Податок на нерухоме майно (нерухомiсть).
8. Плата (податок) на землю.
9. Рентнi платежi.
10. Податок з власникiв транспортних засобiв та iнших самохiдних машин та механiзмiв.
11. Податок на промисел.
12. Збiр на геологорозвiдувальнi роботи, виконанi за рахунок державного бюджету.
13. Збiр за спеціальне використання природних ресурсiв.
14. Збiр за забруднення навколишнього природного середовища.
15. Збiр на обов'язкове соціальне страхування (Згiдно з Законом України «Про внесення змiн до деяких законодавчих актiв, якi стосуються загальнодержавного обов'язкового соціального страхування» вiд 16. 01. 2003 р. № 429 — IV цей збiр виключений з перелiку загальнодержавних податкiв та зборiв, якi встановленi Законом України «Про систему оподаткування, але при цьому вiн залишається обов'язковим до сплати платежем).
16. Збiр на обов'язкове державне пенсiйне страхування.
17. Плата за торговий патент на деякi види пiдприємницької дiяльностi.
18. Фiксований сiльськогосподарський податок.
19. Збiр на розвиток виноградарства, садiвництва та хмелярства.
20. Єдиний збiр, що справляють у пунктах пропуску через державний кордон України.

Перелiк мiсцевих податкiв, зборiв та обов'язкових платежiв визначається статтею 15 цього ж Закону. До них вiдносяться два податки:

1. Податок з реклами.
 2. Комунальний податок.
- та 14 мiсцевих зборiв i обов'язкових платежiв:

1. Збiр за паркування автотранспорту.
2. Ринковий збiр.
3. Збiр за видачу ордера на квартиру.
4. Курортний збiр.
5. Збiр за участь на бiгах на iподромi.
6. Збiр за виграш на бiгах на iподромi.
7. Збiр з осiб, якi беруть участь у грi на тоталiзаторi на iподромi.
8. Збiр за право використання мiсцевої символiки.
9. Збiр за право проведення кiно- i телезйомок.
10. Збiр за проведення мiсцевого аукцiону, конкурсного розпродажу i лотерей.
11. Збiр за видачу дозволу на розмiщення об'єктiв торгiвлi та сфери послуг.
12. Збiр з власникiв собак.

Мiсце, яке займають в цiнi виробу або послуги податки, збори та обов'язковi платежi, є *другою ознакою*. За цiєю ознакою виокремлюють такi види:

1. Податки, якi входять до складу собiвартостi:
 - збiр на обов'язкове соціальне страхування;
 - збiр на обов'язкове державне пенсiйне страхування;
 - плата за землю;
 - плата за торговий патент на деякi види пiдприємницької дiяльностi;
 - податок на промисел;
 - фiксований сiльськогосподарський податок;
 - податок на рекламу;
 - комунальний податок та iн.
2. Податки, збори та обов'язковi платежi, якi сплачують з прибутку пiдприємства:

- податок на прибуток підприємства;
- збір за забруднення навколишнього природного середовища;
- збір на створення робочих місць для інвалідів.

3. Податки та збори, які входять до ціни виробу:

- податок на додану вартість;
- акцизний збір.

Третя ознака характеризує податки відповідно до джерел податкової бази. За цією ознакою розрізняють наступні види джерел обов'язкових платежів:

- індивідуального доходу (податок на доходи фізичних осіб);
- доходу від продажу (податок на додану вартість);
- фінансового результату діяльності (податок на прибуток);
- витрат підприємства (збір на обов'язкове соціальне страхування, збір на обов'язкове державне пенсійне страхування).

Четверта ознака характеризує податки за об'єктом оподаткування, тобто за податковою базою. За цією ознакою податки поділяються на:

- ресурсні;
- рентні;
- на споживання;
- майнові (на нерухомість).

П'ята ознака — за методом розрахунку ставок оподаткування:

- регресивні;
- пропорційні;
- прогресивні;
- лінійні;
- ступеневі.

Шоста ознака — за засобом вилучення. Класифікація податків за цією ознакою відбувається на підставі можливості перекладання зобов'язання платника податку на іншу особу, в більшості випадків на споживача товару. Вони діляться на непрямі та прямі податки.

Непрямі податки встановлюються на окремі товари, роботи, послуги і входять до ціни виробу та включаються як надбавка до неї. У деяких країнах ці податки ще називають податками на споживання. Ці податки не залежать від платника податку, отриманого ним доходу, майна, яке він має. Фактично платником цього податку є споживач товарів та послуг. До цих податків відносяться: податок на додану вартість, акцизний збір, мито, збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства.

Всі інші податкові платежі відносяться до прямих і їх розмір залежить від розміру об'єкта оподаткування. В більшості випадків їх платником є суб'єкт, який отримує дохід або володіє майном. До таких податкових платежів відносяться податок на прибуток підприємств, на землю, податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин та механізмів; податок на нерухоме майно (нерухомість) та інші. Вони побудовані за принципом прогресивної шкали оподаткування, тобто більший розмір сплачує той, хто отримує більший дохід.

У свою чергу, ці податки можуть поділятися на:

- особисті — тобто ті, які враховують платоспроможний або сімейний стан платника, коли сплачується податок з величини отриманого доходу;
- реальні — ті, які сплачуються незалежно від індивідуальних фінансових можливостей платника (чи то юридична, чи фізична особа). До них можна віднести, наприклад, податок на землю. Ці податки сплачуються незалежно від того, які доходи і в яких розмірах отримує платник податку.

Сьома ознака — за порядком використання податкові платежі поділяються на:

- загальні, тобто ті, які надходять до державного бюджету. Вони не мають особливого призначення, спрямовуються на проведення загальнодержавних заходів і можуть бути використаними для покриття будь-яких витрат держави або місцевих бюджетів;
- спеціальні податкові платежі справляються в спеціальні фонди і можуть бути використані лише за цільовим призначенням для фінансування окремих раніш визначених заходів.

Восьма ознака — за суб'єктами сплати:

1. Юридичні особи. Вони сплачують прямі, непрямі податки, збори в цільові фонди;
2. Фізичні особи сплачують:

- податок з доходів фізичних осіб;
- податок на промисел;
- плата за землю;
- податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів;
- мито;
- державне мито;
- внески (індивідуальні) на державне пенсійне страхування;
- внески на страхування на випадок безробіття;
- торговельний патент;
- єдиний податок (для тих фізичних осіб, які здійснюють свою підприємницьку діяльність за спрощеною формою сплати податку та бухгалтерського обліку);
- місцеві податки та збори.

Податки можуть справлятися такими способами:

1. Кадастровий — (від слова кадастр — таблиця, довідник) коли об'єкт податку диференційований на групи за певною ознакою. Перелік цих груп та їх ознаки заносяться до спеціальних довідників. Для кожної групи податків встановлюється індивідуальна ставка. Такий метод характерний тим, що розмір податку не залежить від доходності об'єкту.

Прикладом такого податку є податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів. Він справляється за встановленими ставками залежно від обсягу двигуна транспортного засобу.

2. На підставі декларації.

Декларація — документ, в якому платник податку приводить розрахунок доходу та податку з нього. Характерною особливістю цього методу є те, що сплата податку відбувається після отримання доходу та особою, що отримала дохід.

3. Із джерела.

Цей податок вноситься особою, що виплачує дохід. Тому справляння податку відбувається до отримання доходу, причому отримувач доходу отримує його зменшеним на суму податку.

Наприклад, податок з доходів фізичних осіб. Цей податок сплачується підприємством чи організацією, де працює фізична особа. До виплати заробітної плати із неї вираховується сума податку та перераховується до бюджету. Залишок суми виплачується працівнику.

Контрольні питання до теми

1. Як класифікуються податки, збори, платежі:

1) за належністю їх до рівня суб'єктів, які отримують податкові платежі?

2) за місцем, які вони займають в ціні виробу або послуги?

3) за джерелами податкової бази?

4) за об'єктом оподаткування?

5) за методом розрахунку ставок оподаткування?

6) за засобом вилучення?

7) за порядком використання?

8) за суб'єктами сплати?

3. Якими способами можуть справлятися податки, збори, платежі?

РОЗДІЛ 7 ПЕРЕКЛАДАННЯ ПОДАТКІВ

Держава зобов'язана розширювати коло платників податків, що є одним з напрямів наповнення бюджету. Одним з методів такого розширення є перекладання податкових платежів з одних об'єктів на інші. Підприємство зі своєї сторони з метою зменшення податкового тягара теж бажає перенести деякі податки або хоча б їх частину на іншого платника. Тому і постає проблема перекладання податків як одна із найважливіших проблем сьогодення.

Процес перекладання податків має досить давню історію й застосовувався в світі ще в середніх віках і досить активно використовувався платниками податків.

Проблему перекладання податків розглядав М. Тургенев у своїй праці «Досвід теорії податків», у якій він висунув нове в умовах тогочасної Росії завдання, яке актуальне й донині, — заздалегідь вивчати й прогнозувати можливі наслідки від запровадження і зміни податків: «Через вади попереднього дослідження вибір податків буває часто не вигідним для уряду. Бажаючи накласти податок на одного, уряд накладає її насправді на іншого. Бажаючи запровадженням податку обмежити прибуток купця, він замість того тільки змушує споживача платити за товари, що купуються дорожче, а виграш купця не зменшується. Іноді уряд, накладаючи великі податки на предмети розкоші, сподівається, що ці податки не заподіють шкоди нікому, крім багатих і розкошующих людей, але ці багаті люди без натуги відмовляються від споживання цих предметів, а ось ті, хто займався перероблюванням і продажем їх, унаслідок знищення попиту, повинні облишати свої заняття, братися за інші або розоритися».

В загальному вигляді **перекладання податків** є процес повного або часткового перерозподілу сплати податків між різними суб'єктами оподаткування, які мають між собою господарські та економічні взаємовідносини. Суб'єкт оподаткування перекладає свої податкові обов'язки на іншого. За цих умов перекладання сплати податку може здійснюватися як на іншу юридичну, так і фізичну особу, чи звичайних громадян як споживачів продукції. Такому перекладанню податків сприяє держава через запровадження різних податків на споживання та непрямих податків. При цьому визначається як формальний платник податку, так і фактичний. Так, практично і фактично платником акцизного збору, податку на додану вартість та інших податків є кінцевий споживач — громадянин, хоча формально ці податки сплачує виробник, тобто юридична особа. Можливе перекладання податків і між юридичними особами, коли, наприклад, виробник підакцизного товару перекладає обов'язки сплати цього податку на торговельне підприємство, при цьому товар відпускається за ціною, нижчою на суму акцизного збору.

Економічна теорія перекладання податків має велике значення для всіх суб'єктів цього процесу.

По-перше. За допомогою перекладання податків відбувається більш повне дотримання принципу ефективності розподілу та рівня важливості податкового тягара між платниками податку. Причому цей процес здійснюється без особливих суперечок між платниками податків і відбувається на добровільній основі.

По-друге, цей процес захоплює різні аспекти соціально-економічного життя суспільства, справляє суттєвий вплив на нього і проводиться в прихованій формі, яка особливо не афішується.

По-третє, рушійною силою перекладання податків є, перш за все, фіскальна політика держави і бажання суб'єкта сплати податку зменшити свій податковий тягар.

При вивченні теорії перекладання податків постають різні проблеми, до головних з яких відносяться:

- роль та місце державної податкової політики в цьому процесі;
- умови, які потрібні для здійснення цього процесу;
- суб'єкти проведення перекладання податків;
- сфера дії та широта охоплення цієї проблеми;
- вплив різних чинників на проведення перекладання та інше.

Вперше теоретичні дослідження з цього питання були проведені ще в XVII ст. Проте досить повного та закінченого теоретичного дослідження з цього питання досі немає. Складність проведення цього дослідження полягає в тому, що:

- цей процес має прихований характер, тобто на поверхні його неможливо визначити, та за ним відкрито спостерігати, відсутні будь-які статистичні показники, які можна було б

застосувати в математичних або статистичних розрахунках;

- перекладання податків стосується загальних питань функціонування економіки і має відношення до різних загальноекономічних показників, таких, як попит, пропозиція, ціна, вартість капіталу, споживання, збереження коштів, фінанси і в кінцевому випадку — податковий тягар підприємства;
- за сучасних умов господарювання перекладання податків між платниками відбувається на ринкових засадах. Розв'язати цю проблему суперечливо, оскільки викликає протистояння в суспільстві. Збільшення з боку держави акцизного збору призводить до того, що ціна підвищується, і виробник бажає перекласти цей податок на споживача. Але при зростанні ціни попит на цей товар зменшується і споживач переходить на споживання альтернативного йому аналога, при цьому акцизний збір знову лягає податковим тягарем на виробника. Тому останній вимушений для зниження ціни зменшувати свій прибуток. У цьому процесі відбувається стихійне перекладання податків без явно виражених конфліктів;
- перекладання податків носить дуже динамічний, постійно змінний характер, причому зміни відбуваються настільки швидко, що за ними складно простежити і їх проаналізувати.
- у цьому процесі стикаються інтереси трьох суб'єктів господарсько-фінансового процесу: держави, яка зацікавлена в справлянні податків у повному обсязі (і в основному її цікавить платник податку), інші учасники цього процесу — виробник та споживач, які зацікавлені в зменшенні свого податкового тягара. Тому боротьба, головним чином, ведеться між ними. Але при цьому держава виступає як арбітр у розв'язанні цієї проблеми.

Розвиток теорій перекладання податків пов'язаний з розвитком теорії податків взагалі. При цьому всі теорії можливо поділити на певні концепції з їх різновидами, які в більшості відображають різні фінансові та податкові школи.

Одним з таких теоретичних напрямів є концепція *абсолютизму* (або теорія абсолюту). Її засновником був англійський філософ XVII ст. Д. Локк. Суть його теорії полягає в тому, що він вважав, що в кінцевому випадку платником всіх податків є власник землі, чи той, хто сплачує податок на землю, або одна з форм цього податку, наприклад, орендна плата за землю. Тому окремі економісти того часу виступали з пропозицією перекласти всі податки з землі на чистий дохід з неї й ввести єдиний податок на землю. Це, на їх думку, сприяло б перекладанню податків та ухиленню від сплати в цілому.

Такої ж думки притримувались і інші економісти. Наприклад, А. Сміт вважав, що кінцевим платником податку є власник землі або багатий споживач. Тому він виступав за поземельний податок, а також податок з нерухомості та розкошу.

Автором іншої концепції — *позитивної* (оптимістичної) є французький економіст XVIII — XIX ст. Н. Канар. Сутність його концепції полягала в тому, що всі податки після їх запровадження починають перекладатися на платників, які автоматично стають рівномірними та протягом певного часу розподіляються між ними пропорційно їх платоспроможності. Автори цієї теорії вважали, що головним є принцип рівноважності податків, який автоматично може здійснюватися у суспільстві і виступали за збереження невисоких ставок оподаткування.

Іншої точки зору додержувався П. Прудон, який розробив *песимістичну* теорію перекладання податків. Він вважав, що в кінцевому випадку податок перекладається на кінцевих споживачів, які в більшості малозабезпечені. Тому податки мають негативний характер і є шкідливими для звичайного населення.

В середині XIX ст. з'явилась *математична концепція* перекладання податків. Її авторами були Ж. Дюпон. В подальшому розвиток цієї концепції знайшов відображення у наукових працях М. Панталеоне та Копільяні. Вони перші визначили залежність між платником податку та ціною і дали характеристику перекладання податків. Її сутність полягає у тому, що якщо платник податку перекладає податок, то він має за це винагороду. Крім того, вони перші визначили, що податок зменшується **не** зразу, а лише після зазначеного критичного рівня ставок оподаткування. Тобто, податок об'єктивно збільшує ціну виробу, а виробник згоден оплачувати його, поки він не досягне критичного розміру. Коли попит на товар зменшується, це призводить до того, що платник податку бажає зменшити ціну, і починається перекладання податків на інших суб'єктів.

Економісти, які додержувались математичної концепції перекладання податків, не лише визначили залежність між ціною, податками та попитом, а й науково обґрунтували вимоги щодо перекладання податків. До головних вимог вони віднесли:

- з метою запобігання перекладання податків між виробниками на харчові вироби і зменшення ціни на них, слід оподатковувати їх лише на останній стадії;

- податки потрібно розглядати з двох сторін. По-перше, коли вони сплачуються платником-споживачем й істотно впливають на його кінцеві доходи. По-друге, коли податки взагалі не сплачуються, тому що виріб не задовольняє споживача за ціною (в тому числі і великий розмір податку). Тому перекладання податку потрібно проводити для зацікавлення споживача в придбанні товарів та зміни його відношення до виробу.
- коли зменшується споживання товарів, відбувається зворотна ситуація: перекладання податків виробником на споживача не задовольняє останнього, тому він цей виріб не придбає, і перекладання податку знову відбувається на виробника, тобто перекладання непрямо впливає на суб'єктів оподаткування.
- перекладання податків не може впливати на особисте господарство.
- при перерозподілі податків відбувається і перерозподіл доходів між різними верствами населення. У цьому випадку цей перерозподіл може розглядатися і як один з інструментів державної політики в напрямку збільшення доходів державного бюджету.

Вище перераховані всі наукові концепції які мають в своїй основі два **типи перекладання податків**: **1. Пряме перекладання** від продавця до споживача. Його сутність полягає в тому, що весь тягар податку здійснюється за рахунок споживача шляхом включення податку до ціни виробу.

2. Зворотне перекладання. Воно відбувається за умови, коли виробник знижує ціну виробу і таким чином бере зобов'язання зі сплати податку на себе.

Як правило, перекладання податків відбувається в сфері обігу головним чином за рахунок непрямих податків, або з тих, які формують собівартість продукту.

Перекладання податків може бути повним або частковим, залежно від того, яку мету має платник податку. Якщо виробник бажає просунути свій виріб на ринок, то він частково перекладає податок. Якщо виробник існує на цьому ринку або його сегменті, то він перекладає податок на споживача повністю.

Але в податках закладені й існують деякі протиріччя. Об'єктивно сплата податку приводить до зменшення загального доходу платника. При цьому кожен з них зацікавлений в зменшенні бази та сплати податку. З іншого боку, держава зацікавлена в отриманні податків в повному обсязі. Тому від того, як виконується фіскальна функція, залежить відношення платника податку до держави. А від того, як виконується економічна функція, залежить відношення держави до платника податку.

Контрольні питання до теми

1. *Що таке перекладання податків?*
2. *Яке значення має економічна теорія перекладання податків?*
3. *Коли були проведені перші теоретичні дослідження з теорії перекладання податків?*
4. *Хто був засновником концепції « абсолютизму» і яка її сутність?*
5. *Сутність « позитивної» концепції.*
6. *«Песимістична» теорія перекладання податків.*
7. *Хто був автором «математичної» концепції і в чому вона полягає?*
8. *Назвіть головні вимоги до перекладання податків.*
9. *Які існують типи перекладання податків?*

РОЗДІЛ 8 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОБУДОВИ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ

8.1. Методологія оподаткування

Сучасна система оподаткування являє собою поєднання податкової теорії, утворення податкової системи, різних форм податків, методів їх справляння, контролю за їх використанням тощо. Оподаткування має свою методологію, в основі якої теоретичне, науково-практичне та правове обґрунтування суті, поняття категорії податку як економічної категорії.

Базою методології оподаткування є дія загальних економічних законів суспільства, а також законодавча база, яка діє в державі. Головною метою оподаткування є розроблення економічного змісту, складу, форм, а також відповідного механізму їх обчислення та сплати, встановлення відповідних прав та обов'язків платників і відповідальність за порушення цих обов'язків.

Податок як економічна категорія має різні форми. В конкретній формі податок виступає як примусове вилучення частини доходу суб'єкта до державної казни на підставі чинної законодавчої бази. Тому в основі податку закладені як позитивні, так і негативні риси конкретної економічної політики держави, та системи державного будівництва та керівництва.

З огляду на філософські погляди, категорія податку має свої особливості в різних країнах. В Німеччині, зокрема, податок в прямому розумінні це підтримка, яку громадяни надають державі; у Великобританії — обов'язок перед державою, в Сполучених Штатах Америки — як такса, у Франції — обов'язкова плата, в Україні його назва визначається як примусовий платіж, тобто той, який має обов'язковий характер.

У державах з ринковою економічною системою оподаткування будується на науково розроблених принципах. Податок виступає, з одного боку, як економічна категорія, а з іншого — як реальний грошовий платіж в казну держави, який вимірюється в конкретному розмірі.

Крім напрямку розвитку системи (командно-адміністративна чи ринкова) на створення конкретної системи оподаткування впливають також особливості економічного розвитку держави.

З одного боку, податки є частиною доходу виробника, або іншого платника податку та члена суспільства, а з іншого — платники податків пов'язані з розподілом державних коштів, тобто витратами держави. Тому велике значення для системи оподаткування відіграє аналіз складу державних витрат, а їх розмір залежно від суспільно необхідних потреб. В різних державах їх склад має особливі риси і залежить від різних чинників. Оптимізація державних витрат складає реальні умови для створення оптимальної системи оподаткування відповідно до конкретного часу функціонування держави.

Податкові відносини багатогранні і базуються та тісно пов'язані з усіма іншими відносинами, які існують в державі. До таких відносин належать:

- громадсько-суспільні, які відображаються в устрої, який існує;
- виробничі відносини, тобто співвідношення та характер існування виробничих сил держави;
- відносини розподілу — такі, що складаються між різними чинниками виробництва або суб'єктами, що існують в державі;
- вартісні відносини — тобто ті, які складаються при розподілі виробленого товару або продукту, ресурсів;
- грошово-фінансові відносини, які характеризують розподіл державного бюджету як серед членів окремих соціальних груп та в цілому соціальних груп, так і між підрозділами та галузями держави.

Основою всієї системи оподаткування є економічний базис держави та громадсько-політична надбудова. Вони становлять фінансово-господарські відносини, які й визначають відповідну систему оподаткування, що має свій податковий механізм.

Система оподаткування значною мірою залежить від форм власності та співвідношень різних їх форм. Найбільш ефективний податковий механізм існує в тих державах, де на паритетних умовах існує багато форм власності, а перерозподіл державних коштів базується на зміні різних форм власності. Тобто,

складаються умови функціонування податкової системи в повному обсязі й навпаки, коли в державі існує лише одна форма власності, наприклад державна з досить суттєвими перевагами, то така система оподаткування перетворюється в систему вилучення частини доходів у директивному вигляді. Ефективність такої системи оподаткування невелика, оскільки будь-які адміністративні заходи не зможуть забезпечити всю повноту зборів податків до бюджету. Крім того пріоритет державної форми власності, як правило, обмежує зацікавленість громадян та не дає можливості розвитку підприємництва, знижує економічне стимулювання.

Таким чином, з огляду на філософські та економічні суті податків, можна стверджувати, що вони є обов'язковими та примусовими платежами, які існують на економічному базисі у державі, охоплюють доходи як підприємств, так і громадян незалежно від видів діяльності, типів та галузі, регіонального розташування.

Механізм дії податків визначається системою оподаткування, яка базується на особистих умовах, до яких відносяться:

- співвідношення між загальним рівнем податкових платежів та вилученням з обсягу доданої вартості;
- система оподаткування будується залежно від виконання фіскальної контролюючої та регулюючої функцій податків;
- всі податки, які надходять до бюджету, спрямовуються на покриття суспільно-необхідних потреб.

Ці загальні вимоги є характеристикою для будь-якої податкової системи будь-якої країни. В Україні, яка перейшла від командно-адміністративної системи до ринкової, ці вимоги мають певні особливості.

Система оподаткування будь-якої держави базується на дії економічних законів, які характерні для цього часу та цієї економічної системи.

Закон визначає головні принципи функціонування економічних відносин, що не уможливило пристосовування до миттєвих потреб держави та суспільства. В цілому чинні податкові закони залежать від політичної ситуації, яка склалась, та політичних сил суспільства. Країни, які не дотримуються вимог дії економічних законів, в результаті мають негативні наслідки для суспільства, які супроводжуються уповільненням його розвитку на певний період.

Головним економічним законом суспільства є і залишається **закон вартості**. Всі інші закони відображають лише тенденції розвитку суспільства на підставі цього закону, та об'єктивний характер дії економічних законів. Тому система оподаткування базується на знанні фундаментальних законів, які характеризують закономірності економічних відносин, що складаються між громадянами, громадянами та підприємствами, підприємствами та державою, громадянами та державою, та впливу цих взаємовідносин на розвиток держави.

Крім закону вартості в суспільстві за ринкових умов господарювання в Україні, чинні інші економічні закони, які потрібно враховувати при утворенні системи оподаткування. Основними з них є:

Закон зростання потреб суспільства залежно від ступеня його розвитку. Сутність цього закону полягає в тому, що із зростанням добробуту населення зростають потреби населення. З одного боку зростає частина коштів, які населення сплачує державі у вигляді податків, і одночасно збільшуються й вимоги до отриманих послуг держави, як адекватного відношення держави до населення, та до виконання державних функцій.

Закон зростання витрат. В умовах розвитку будь-якої економічної системи товари, які виробляються та послуги, які надаються, повинні відповідати вимогам споживачів щодо якості, та збільшення їх кількості. Підвищення якості потребує додаткових матеріальних і трудових витрат ресурсів, впровадження досягнень науково-технічного прогресу. Це в свою чергу призводить до зростання фінансових ресурсів та витрат виробництва (хоча впровадження в виробництво досягнень науково-технічного прогресу може впливати й на зменшення собівартості). Особливо це характерно на перших порах виробництва товару.

Закон попиту. Сутність його полягає в тому, що при зниженні ціни попит на продукцію зростає, і навпаки при зростанні цін на товари, роботи та послуги попит зменшується. Ціна товару залежить від багатьох чинників, зокрема, і від податків та інших обов'язкових відрахувань до державного бюджету, що включаються до ціни товару. Із зростанням податків підприємство вимушено збільшувати ціну виробу, що впливає на скорочення оборотів, або зменшувати ціну за рахунок зменшення свого прибутку. Це негативно впливає на подальший розвиток підприємства, не стимулює розширення виробництва, призводить до зниження

мотивації працюючих до праці.

Закон пропозиції. Його зміст полягає в тому, що виробник товару бажає реалізувати більше товарів за більш високу ціну з метою отримання прибутку. Дія цього закону на податки має особливий вплив, оскільки найбільший розмір ціни, за умов ринкової економіки може встановити виробник. Це, в свою чергу, призводить до обмеження попиту споживачів на цей товар. Тобто зростання ціни можливе лише до якоїсь певної межі, вище якої виріб не буде проданий. Тому збільшення розміру податків при одночасному обмеженні ціни призводить до зменшення чистого прибутку підприємства.

Закон ринкової рівноваги, або рівноважної ціни. Згідно з цим законом всі вироби повинні реалізовуватись споживачам за звичайними цінами, які утворюються на перехресті законів попиту та пропозиції. Ця ціна має миттєвий характер, тому дотримання звичайної ціни повинно супроводжуватися ціновою політикою підприємства.

Вплив окремих чинників має досить суттєвий вплив і на ціну. Так, запровадження нових додаткових податків, митних ставок, інших обов'язкових платежів призводить до зміни ціни, а й відповідно й до змін попиту або пропозиції на ринку.

Закон вільної конкуренції. Відповідно до цього закону на ринку реалізації виробів та товарів утворюється середня ціна, яка дає змогу встановити в суспільстві економічну рівновагу між виробництвом й споживанням. Зміна податкової системи призводить до знищення цієї рівноваги, а відповідно й до економічної нестабільності в суспільстві.

Розвиток економічної системи будь-якої держави відбувається на підставі як загальноекономічних, так і особливих законів, чинних в конкретній державі. В зв'язку з цим виокремлюють два підходи до створення системи оподаткування:

- класичний, або загальнодержавний. Якщо система оподаткування будується на цьому підході, то вона стає найбільш оптимальною і відповідає вимогам суспільства.
- Організаційно-економічний, або внутрішньо національний підхід. Цей підхід передбачає утворення концепції за таких умов, при яких податковий механізм діє відповідно до економічної та політичної системи, яка існує в державі. Цей підхід враховує економічний базис та тип держави, політичний режим, національно-економічні умови розвитку, традиції та національні особливості.

Головною метою податкової системи є її стимулююча спрямованість на розвиток як суспільства в цілому, так і на підвищення добробуту громадян.

З урахуванням того, що система оподаткування за своєю суттю є багатофункціональною, виокремлюють такі цільові установи до її побудови:

- утворення таких умов, які б стимулювали інвестування коштів підприємств (в тому числі і з іноземними інвестиціями) та фізичних осіб в економіку держави з метою її розвитку, зміни структури виробництва, її диверсифікації, збільшення робочих місць.
- стимулювання підвищення загальної продуктивності праці в державі за рахунок розвитку та прискорення впровадження у виробництво нових досягнень науково-технічного прогресу, науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, розробки нових технологій.
- забезпечення конкурентоспроможності вітчизняної продукції як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринку.
- утворення умов для розвитку тих галузей або територій, в розвитку яких зацікавлена держава, за рахунок переливу капіталу з менш прибуткових виробництв до більш прибуткових з метою отримання більшої суми прибутків.
- забезпечення задоволення всіх (або більшості) потреб громадян й усіх верств населення. При цьому велике значення має якість задоволення цих потреб.

8.2. Класифікація принципів системи оподаткування

У цілому система оподаткування повинна будуватись на підставі визначених правил та положень, які називаються *принципами*. Ще видатний шотландський економіст і вчений Адам Сміт у своїй праці «Дослідження про природу і причину багатства народів» систему оподаткування класифікував за такими принципами:

- **Економіко-функціональні;**
- **Організаційно-правові.**

До економіко-функціональних принципів відносяться:

- стабільність системи оподаткування, з тривалим періодом її дії. Це залежить від

законодавчої бази держави. Відносна стійкість податкової системи щодо всіх чинників, зокрема, і зовнішніх, впливає на розвиток економічної та фінансової системи держави, унеможливує зворотню силу тих законодавчих актів, які чинні в державі. Цей принцип актуальний для України з нестабільною законодавчою базою й зворотною дією окремих законодавчих актів. У різних країнах світу зміна податкової системи відбувається лише раз на рік при затвердженні державного бюджету. Це дає змогу платнику податку (підприємству, приватному підприємцю чи фізичній особі) здійснити прогноз своїх витрат, в яких вагому частку займають податкові платежі, сприяє розробці відповідної податкової стратегії на майбутні періоди, зокрема, на рік вперед.

У більшості країн світу новий податковий платіж може запроваджуватись заздалегідь, на окремих територіях країни з поступовим розповсюдженням на всю територію держави. У деяких країнах запровадження нових податків можливе лише при узгодженні та підтримки більшості населення.

- до економіко-функціональних принципів відноситься універсалізація оподаткування. Цей принцип в основному сприяє застосуванню її за будь-яких умов розвитку економіки держави. В різні часи під впливом різноманітних зовнішніх чинників чи зміною економічного курсу уряду держави може змінюватись і її економічна політика. Але, не зважаючи на такі зміни, податки повинні справлятися та забезпечувати надходження до бюджету країни. Це вимагає зручності податкової системи і можливості постійно пристосовування до змін економічної стратегії держави в конкретний час її розвитку.
- система оподаткування повинна забезпечувати однократність справляння податків, без застосування подвійного оподаткування. В Україні має місце подвійне оподаткування податків та зборів — зокрема, заробітна плата працівників тощо. Як свідчить досвід країн з розвинутою ринковою економікою, подвійне оподаткування досі ще достатньо розповсюджене.
- прозорість системи оподаткування, її зрозумілість та однозначність трактування для будь-якого платника податку; юридичної, фізичної особи. Порядок та методика визначення та сплати податків не може мати різне трактування як для платника податку, так і для тієї структури, яка займається його справлянням. Чим менше буде таких казусів в чинному законодавстві, тим менше буде звернень до судових органів та скарг у різні інстанції. У більшості випадків, як свідчить досвід податкової роботи, такий стан речей негативно впливає як на платників податків, так і в цілому на систему оподаткування. Про це свідчать багаточисленні скарги, які надходять до різних судових органів в Україні, і останніми в більшості випадків приймається рішення на користь платників податків.
- напруженість податкового тягара повинна бути однаковою для всіх суб'єктів, тобто для всіх платників податків. В першу чергу це стосується юридичних осіб — платників податків рівного рангу, зокрема, підприємств, фірм, фізичних осіб тощо. Безумовно, пільги існують в податковій системі будь-якої країни і відіграють важливе стимулююче значення. Проте велика їх кількість свідчить у більшості випадків про недосконалість чинної податкової системи та податкового законодавства, її складність як для розуміння, так і для застосування.
- прагнення досягти відносної рівноваги в забезпеченні інтересів всіх учасників податкового процесу — держава, підприємство, різні юридичні та фізичні особи. Цей принцип досягається лише за допомогою створення ефективної податкової системи держави у випадку, коли інтерес держави в зростанні податкових платежів відповідає вимогам їх платників стосовно отримання відповідної кількості, якості та гарантії отримання послуг. За умов існування такого балансу в країні, податкова система є найбільш ефективною, відповідає інтересам всіх сторін процесу оподаткування.
- відмова від репресивного характеру системи оподаткування. Сутність цього принципу полягає в тому, що система оподаткування повинна бути побудована таким чином, щоб не давати змоги організувати з боку держави до платників податків репресивні дії.
- бюджетна спрямованість системи оподаткування. Кількість та сума зібраних податкових платежів повинна координуватись з витратною частиною бюджету держави. Це означає, що нові податки повинні з'являтися тільки за умов виникнення нових статей витрат, які не існували раніш. Податки не повинні використовуватись з метою покриття та ліквідації бюджетного дефіциту.

- найменше втручання в справи платника податків. За умов ринкової економіки підприємство стає об'єктом та суб'єктом ринкових відносин і самостійно здійснює свою діяльність, з огляду на економічні ефективності та зацікавленості підприємства, яке самостійно вибирає стратегію щодо виробництва та реалізації виробленої продукції, чи надавати послуги, за якою ціною. В цьому випадку система оподаткування не може бути важелем втручання державних органів у право вибору платником податку напрямку діяльності, обсягів виробництва, диверсифікації діяльності та ін.
- ефективність системи оподаткування. Сутність цього принципу полягає в тому, що всі витрати зі створення, функціонування, розроблення системи оподаткування повинні бути значно нижчими за отриману суму податків. Остання повинна бути спрямована на виконання не лише фіскальної, так і функції стимулювання, прищеплення у платника податку податкової культури.

До організаційно-правових принципів відноситься принцип єдності та централізації, який передбачає, що система оподаткування складається як із загальнодержавних, так і з місцевих податків. Вони встановлюються на загальнодержавному рівні й справляються в бюджети різних рівнів. Порядок справляння місцевих податків, їх розрахунок, ставки оподаткування визначаються місцевими органами самоврядування. Ці податки наповнюють місцевий бюджет і використовуються місцевою владою для фінансування установ, що підпорядковані органам місцевої влади.

На сьогоднішній день чинний закон «Про місцеве самоврядування», але проблема розподілу функцій та повноважень між центральними (державними) та місцевими органами в питаннях збору та розподілу податків досі не вирішена. У різних країнах світу ця проблема вирішується по-різному. В деяких державах, зокрема, в США, система місцевих бюджетів (а її складовою виступає система оподаткування), є автономна та відокремлена від федерального бюджету і складає самостійну систему оподаткування штатів. При цьому загальні доходи місцевих бюджетів регулюються централізовано. В Японії, зокрема, система оподаткування найбільш централізована. Це вимагає додаткових коштів на розвиток муніципальних та адміністративних одиниць, які отримують фінансування з центрального бюджету.

8.3. Принципи побудови системи оподаткування в Україні

Принципи побудови системи оподаткування в Україні визначаються Законом України «Про систему оподаткування», від 25 червня 1991 р. та прийнятим у 1997 р. Законом України «Про доповнення та зміни до Закону України «Про систему оподаткування». Згідно з статтею 3 цього Закону до основних принципів можна віднести:

- стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції (Статтю 3 доповнено абзацом другим згідно із Законом № 285 — XIV від 01.12.1998 р.);
- стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності — введення пільг щодо оподаткування прибутку (доходу), спрямованого на розвиток виробництва; обов'язковість — впровадження норм щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), визначених на підставі достовірних даних про об'єкти оподаткування за звітний період, та встановлення відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства; рівнозначність і пропорційність — справляння податків з юридичних осіб здійснюється у певній частці від отриманого прибутку та забезпечення сплати рівних податків і зборів усіма суб'єктами підприємницької діяльності; принцип рівності характеризує недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації — забезпечення однакового підходу до суб'єктів господарювання (юридичних і фізичних осіб, включаючи нерезидентів) при визначенні обов'язків щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів);
- соціальна справедливість — це забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обгрунтованого неоподаткованого мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі та надвисокі доходи;
- стабільність — забезпечення незмінності податків і зборів (обов'язкових платежів) і їх ставок, а також податкових пільг протягом бюджетного року;
- економічна обгрунтованість — встановлення податків і зборів (обов'язкових платежів) на

підставі показників розвитку національної економіки та фінансових можливостей з урахуванням потреби досягнення збалансованості витрат бюджету з його доходами; рівномірність сплати — встановлення строків сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), з огляду на необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджету для фінансування витрат;

- компетенція — встановлення і скасування податків і зборів (обов'язкових платежів), а також пільг їх платникам здійснюються відповідно до законодавства про оподаткування виключно Верховною Радою України, Верховною Радою Автономної Республіки Крим, обласними, міськими, сільськими та селищними радами;
- єдиний підхід — забезпечення розробки для платників податкових законів з обов'язковим визначенням платника податку і збору (обов'язкового платежу), об'єкта оподаткування, джерела сплати податку і збору (обов'язкового платежу), податкового періоду, ставок податку і збору (обов'язкового платежу), строків та порядку сплати податку, підстав для надання податкових пільг;
- доступність — забезпечення зрозумілості норм податкового законодавства для платників податків і зборів (обов'язкових платежів).

У цілому формування системи оподаткування відбувається на підставі взаємодії ринкового механізму та адміністративно-розподільчого механізмів. Це означає, що з урахуванням того, що податки за своєю суттю мають обов'язковий характер система оподаткування може будуватися лише на державному рівні. Але при формуванні системи оподаткування слід враховувати й ринкові чинники. До головних з них відноситься рівень розвитку:

- економіки держави в цілому;
- окремих регіонів та галузей національної економіки;
- добробуту населення та його доходів;
- витрати бюджету держави та їх обґрунтованість;
- підприємництва тощо.

Система оподаткування передбачає формування особливого податкового механізму, який в будь-якій економічній системі повинен відповідати на наступні запитання: 1. Хто повинен сплачувати податки? Головним в цьому питанні є розподіл податкового тягаря між платниками податку — тобто юридичними та фізичними особами. В яких пропорціях відбувається розподіл цього тягаря?

2. Які показники повинні визначатись при сплаті податків? (тобто визначення об'єкта оподаткування).
3. Розмір стягнення податку з кожного об'єкта оподаткування? (тобто ставки оподаткування). Важливе значення у відповіді на ці запитання має вибір податкової бази, який має особливі підходи. До таких підходів відносяться:
 1. Оподаткування результатів кінцевої діяльності платника податку (результатів виробництва, кількість наданих послуг, виконаних робіт).
 2. Формування бази оподаткування на підставі різних видів ренти.
 3. Оподаткування обігу реалізації товарів та виробів.
 4. Оподаткування капіталу, нерухомості та майна.
 5. Оподаткування споживача.

Контрольні питання до теми

1. *Вкажіть базу методології оподаткування.*
2. *Які форми має податок як економічна категорія?*
3. *Які ви знаєте податкові відносини?*
4. *Що є основою системи оподаткування?*
5. *На яких умовах базується система оподаткування ?*
6. *На яких економічних законах базується система оподаткування?*
7. *В чому полягає головна мета системи оподаткування?*
8. *За якими принципами класифікував систему оподаткування А. Сміт?*
9. *Назвіть принципи побудови системи оподаткування в Україні.*

РОЗДІЛ 9 ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА

Податкова політика держави — це діяльність держави у сфері встановлення, правового регламентування та організації справляння податків і податкових платежів у централізовані фонди грошових ресурсів держави.

Зміст і цілі податкової політики можуть змінюватися залежно від об'єктивних та суб'єктивних факторів та обумовлені соціально-політичним ладом суспільства. Виокремлюють фіскальну та економічну цілі податкової політики (рис. 2.1).



Рис.2.1. Цілі податкової політики держави

Залежно від механізмів реалізації податкову політику держави поділяють на два типи — дискреційну і не дискреційну. Залежно від величини податкового тиску на виробників та споживачів ВВП її поділяють на три типи — справляння максимальних податків; помірну; високого рівня податкових стягувань з одночасним поверненням сплачених платежів через систему соціальних пільг та субсидій (рис. 2.2).

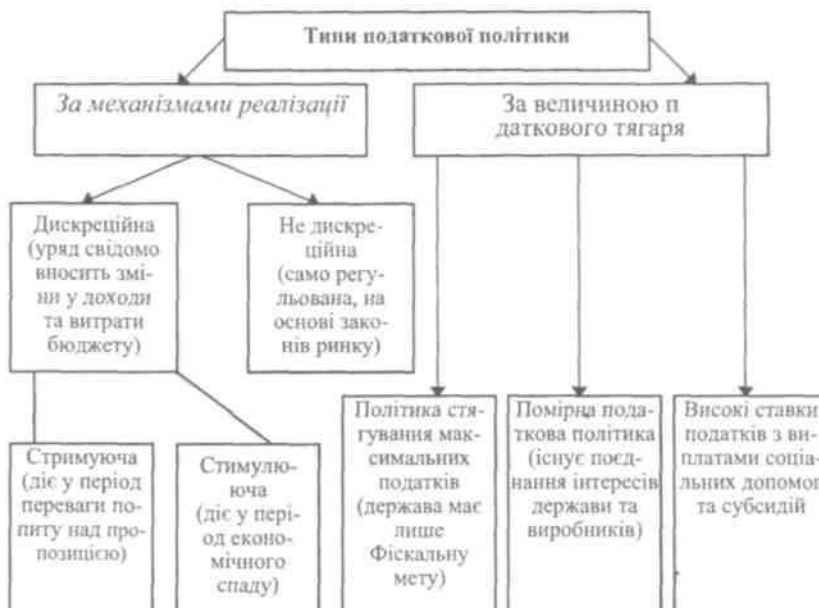


Рис. 2.2 Типи податкової політики

Формуючи свою податкову політику, держава, шляхом збільшення або скорочення маси податкових надходжень, зміни форм оподаткування та податкових ставок, тарифів, звільнення від оподаткування окремих галузей виробництва, територій, груп населення, може сприяти зростанню чи спаду господарської активності, створенню необхідної кон'юнктури на ринку, умов для розвитку пріоритетних галузей економіки, формуванню

збалансованої соціальної політики.

Податкова політика держави включає такі обов'язкові заходи:

- розробка стратегії та відповідної теорії розвитку податкової системи з проведенням всіх необхідних наукових розрахунків;
- визначення напрямів, принципів та порядку оподаткування;
- розробку заходів, спрямованих на досягнення поставлених цілей у економічній, політичній та соціальній сферах розвитку держави.

При виборі певної податкової політики визначають відповідні податкові системи, кожна з яких має задовольняти інтереси держави та її громадян на відповідних етапах становлення та розвитку економіки країни. З метою задоволення інтересів держави та підтримання вітчизняного товаровиробника використовують певний вид податкових ставок та податкових пільг.

У світовій практиці податкові ставки поділяють на:

- *прогресивні*, тобто коли ріст ставок податків випереджає ріст доходів громадян країни;
- *регресивні*, коли податкові ставки зростають повільніше, ніж дохід громадян;
- *пропорційні*, коли податковий тягар однаковий для всіх верств населення.

Податкові пільги на сучасному етапі вивчення податкового процесу класифікують за такими ознаками:

залежно від ступеня зниження податкових виплат:

- система пільг, що звільняє від оподаткування;
- система пільг, що знижує податкові суми;

залежно від ступеня впливу на податковий процес:

- вилучення;
за видами платників — повні та часткові; за термінами дії — постійні та тимчасові; за видами об'єкта — майнові та прибуткові; за видами діяльності;
- знижки:
- податкові кредити:
- зниження ставки податків;
- зниження оподатковуваної суми;
- перенесення терміну сплати чи сплата податку частинами;
- повернення раніше сплаченого податку;
- зарахування раніше сплаченого податку.

Для податкової політики України сьогодні характерні такі форми податкових пільг:

- встановлення неоподаткованого мінімуму ;
- вилучення визначених складових об'єкта оподаткування;
- зменшення податкових ставок;
- звільнення від оподаткування певних категорій населення;
- використання податкових кредитів.

Застосовуючи вказані вище форми у тому чи іншому співвідношенні, держава збільшує або зменшує податковий тягар, який лягає на плечі громадян країни. Величину податкового тягара визначають на макро- та мікрорівнях.

На макрорівні його визначають як відношення величини податкових надходжень бюджету держави до величини ВВП у відсотках.

На мікрорівні (у межах підприємства) величину податкового тягара можна визначати двома способами:

перший спосіб — це відношення податкових виплат підприємства до балансового прибутку підприємства у відсотках;

другий спосіб — це відношення податкових виплат підприємства до обсягу продажу у відсотках.

Використовуючи ті чи інші податкові пільги, держава регулює зміни в структурі виробництва, впливає на реалізацію суспільного продукту, темпи нагромадження капіталу і технічного оновлення виробничого потенціалу держави, недопущення росту дефіциту бюджету, а також забезпечує регулювання інфляційних процесів, стабілізацію фінансового стану держави та збалансованість бюджету.

Проблема податкової політики української держави на сучасному етапі полягає в оптимізації величини фінансових ресурсів, які мобілізуються до бюджетів різних рівнів і тих грошових засобів, що залишаються в розпорядженні суб'єктів господарювання та фізичних осіб і можуть бути спрямовані на формування фінансового капіталу і використовуються для поточного споживання.

Податкова система проявляється в податковій політиці. Існуюча в Україні податкова система має багато недоліків, які негативно позначаються на розвитку економіки, а саме:

- дять у розпорядження держави, справляється за допомогою непрямих податків. За таких умов об'єктом оподаткування є не лише дохід чи прибуток, а й витрати суб'єктів господарювання;
- податкова система не стимулює підприємницькі структури накопичувати фінансовий капітал та інвестувати його в основні та оборотні активи.
- чинна податкова система характеризується нестабільністю як за видами податків, базою оподаткування, податкових ставок, так і за методикою обчислення податків, термінів і порядку набрання ними чинності.
- у податковій системі України практично відсутні податки, пов'язані з майном (власністю);
- чинна податкова система неефективна з точки зору держави, але дуже вигідна для чиновників та недобросовісних платників податків, оскільки сприяє окремим платникам приховувати свої доходи, а іншим отримувати частину цих доходів шляхом «прикриття» несумлінних підприємців.
- податкова система, яка існує нині в Україні, не створює умов для зменшення товарообмінних операцій в економіці України.

Сьогодні для економіки України не існує альтернативного та ефективного джерела поповнення державного бюджету, як через податки. На шляху пошуку такого джерела стоять наступні проблеми:

- наявність значного державного боргу, що складається із внутрішньої, зовнішньої заборгованості держави та величини кредиторської заборгованості бюджетних установ;
- дефіцит бюджету;
- великі обсяги загальнодержавного споживання, здійснити значні обмеження яких у найближчий час неможливо.

Тому перед податковою політикою України поставлене стратегічне завдання щодо планування забезпечення органічного поєднання нерозривних одне від одного завдань: зростання добробуту громадян та стійкого росту економіки країни.

Методи державного регулювання можна умовно поділити на прямі і непрямі. Прямі ґрунтуються на владно-розпорядницьких відносинах, а непрямі, до яких належить і політика в сфері оподаткування, передбачають створення економічної зацікавленості або незацікавленості в певних діях. Непрямі методи регулювання в рамках ринкової системи одержали досить широке розповсюдження.

Розглядаючи оподаткування в системі державного регулювання, слід відзначити окремі його особливості, а саме:

- тісний зв'язок податків з державною владою, для якої вони є найважливішим джерелом доходів;
- примусовий, законодавчо встановлений характер платежів;
- вплив податків на економічні процеси.

Аналізуючи процес формування бюджету в Україні та більшості економічно розвинених країн, не можна не відзначити той факт, що сьогодні на частку податків припадає від 70 до 90 відсотків усіх бюджетних надходжень. Таким чином, світова практика доводить, що головним

джерелом мобілізації коштів та формування фінансових ресурсів держави є податки. Звичайно, держава може використовувати для покриття витрат й інші джерела, але вони мають обмежений характер.

Примусовий характер оподаткування, встановлений законодавчо, обумовлений самою природою податкових відносин і є примусовим вилученням частини доходів або активів платника податків для забезпечення суспільно необхідних витрат і реалізації політики перерозподілу національного доходу. Вплив податків проявляється в реалізації податкової політики. Це одна з найгостріших соціально-економічних проблем сучасної держави, яка потребує вирішення. Однією із основних причин не вирішення проблеми реалізації податкової політики є інтеграція національних економік, всесвітня конкуренція за інвестиції. Сутність податкової політики кожної країни визначається різними факторами. До основних слід віднести загальнонаціональні цілі держави, співвідношення між різними формами власності, політичний лад тощо. Концепцію побудови національної економіки і податкової політики розробляють державні органи влади і управління.

Податкова політика відображає тип, ступінь і мету державного втручання в економіку і змінюється залежно від ситуації, що сформувалась в ній.

Податкова політика є системою державних заходів в області регулювання оподаткування.

Її зміст і мета зумовлені соціально-економічним ладом суспільства, стратегічними цілями, які визначають розвиток національної економіки, соціальними групами, що стоять при владі, та міжнародними зобов'язаннями в сфері державних фінансів.

На сучасному етапі розвитку держави податкова політика повинна забезпечити державу фінансовими ресурсами, сприяти створенню умов для регулювання господарства та згладжуванню нерівності в рівнях доходів населення. Всю сукупність завдань податкової політики можна умовно поділити на три основні групи:

- фінансова — через яку досягається мобілізація коштів до бюджетів усіх рівнів для забезпечення держави фінансовими ресурсами, необхідними для виконання її функцій;
- економічна або регулююча — спрямована на підвищення рівня економічного розвитку держави, поживлення ділової і підприємницької активності в країні і міжнародних економічних зв'язків, сприяння вирішенню соціальних проблем;
- контролююча — контроль за діяльністю суб'єктів економічних відносин.

Умовно виокремлюють **три можливі типи податкової політики:**

Перший тип — високий рівень оподаткування, тобто політика, що характеризується максимальним збільшенням податкового тягаря. При цьому неминучим є виникнення ситуації, за якої підвищення рівня оподаткування не супроводжується приростом надходжень до бюджетів різних рівнів.

Другий тип — низький податковий тягар, коли держава максимально враховує не лише власні фінансові інтереси, а й інтереси платників податків. Така політика сприяє якнайшвидшому розвитку економіки, особливо її реального сектора, оскільки забезпечує найсприятливіший податковий і інвестиційний клімат. Податковий тягар на суб'єкти підприємництва істотно пом'якшений, але державні соціальні програми значно урізані внаслідок скорочення бюджетних доходів.

Третій тип — податкова політика з досить істотним рівнем оподаткування як для корпорацій, так і для фізичних осіб, яка дає змогу компенсувати громадянам країни високий рівень соціального захисту та існування значної кількості державних соціальних гарантій і програм.

Для податкової політики країн, що мають довгострокову концепцію побудови національної економіки, характерні такі риси:

- чітке визначення проблем, що стоять перед економікою країни;
- ранжування цілей за ступенем їх важливості та концентрація зусиль на досягненні головних з них;
- проведення аналітичної роботи та вивчення іноземного досвіду податкових реформ, чітке уявлення про економічні результати, вигоди і втрати при здійсненні кожної з програм реформування;
- оцінка ефективності реалізації подібних програм у минулому;
- аналіз наявних у розпорядженні інструментів;
- аналіз вихідних умов;
- коректування політики з урахуванням національної специфіки і часу.

На практиці податкова політика здійснюється через податковий механізм, який виступає сукупністю організаційно-правових форм і методів управління оподаткуванням. Держава надає цьому механізму юридичної форми за допомогою податкового законодавства.

Іншим важливим інструментом державного податкового регулювання економіки є податкові санкції. Їхня роль двоїста, оскільки вони, по-перше, забезпечують виконання вимог податкового законодавства, а по-друге, орієнтують суб'єкти економічної діяльності на використання ефективніших форм господарювання. Водночас, слід відзначити, що дієвість санкцій залежить від ефективної роботи контролюючих і правоохоронних органів.

Таким чином, розглядаючи основні інструменти податкового регулювання, слід відмітити, що основна його роль стимулююча та стримуюча.

При розробці податкової політики слід враховувати інтереси всіх сторін податкових відносин. З одного боку, це прагнення суб'єктів економіки до мінімізації податкових платежів, а з іншого боку — інтереси держави, що оглядаються на необхідність повної реалізації своїх функцій. Для продуманої податкової політики одним із найважливіших моментів є правильне визначення податкового тягаря, що забезпечує зацікавленість суб'єктів господарювання у підвищенні ефективності виробництва. Для цього слід постійно здійснювати аналітичну роботу для досягнення компромісу між державою і платниками податків.

Проведення податкової політики передбачає розв'язання перш за все потреб держави у формуванні її фінансових ресурсів.

Щодо перспектив податкової політики за ринкових умов господарювання нині існують дві точки зору.

Згідно з першою, слід стримуватися від різких змін у податковій системі, дати підприємствам звикнути до чинних правил. Це вимагає прийняття Податкового кодексу, врегулювання податкового механізму і процедур, формування жорсткої системи податкового контролю та на цій основі перехід до загального зниження податкових ставок.

Прихильники іншої точки зору вважають, що за діючих податкових ставок подолати економічну кризу неможливо, оскільки слід максимально зменшити податковий тягар, і, передусім, на виробників.

Таким чином, головними напрямками податкової політики за сучасних умов є:

- створення передумов для динамічного розвитку підприємств та галузей підприємств економіки країни;
- прискорення процесів формування реального власника в усіх галузях національної економіки;
- розширення сфери малого бізнесу;
- підвищення добробуту населення за рахунок спрямованості бюджетних видатків;
- оптимізація співвідношення між фінансовими ресурсами, мобілізованими до бюджетів різних рівнів, і грошовими засобами, що залишаються в розпорядженні юридичних та фізичних осіб;
- посилення ролі прямих податків, зокрема, податку на прибуток та на використовувані ресурси, запровадження податку на власність, скорочення непрямих податків, передусім, універсальних акцизів;
- підвищення ролі місцевих податків;
- застосування економічних важелів для обмеження товарообмінних операцій.

Економічна політика держави має на меті економічне процвітання та стабільний соціальний захист населення, реалізується шляхом лаконічного поєднання та взаємодії державного бюджету та ринкових регуляторів. Для досягнення поставленої мети держава повинна формувати регулюючий вплив на економічну діяльність за допомогою системи оподаткування і податкових пільг, субсидій і субвенцій, державних інвестицій і відсоткових ставок.

Податкова політика є найбільш дієвою та ефективною при стабільному офіційному обмінному курсі та стійкому русі капіталів.

При проведенні аналізу податкової політики країни велику увагу приділяють структурі оподаткування. Для країн з низьким рівнем доходів на душу населення характерні наступні особливості у структурі оподаткування:

- більшу частину надходжень до державного бюджету становлять податки на вітчизняні товари і зовнішньо торговельні операції, які в сукупності становлять близько 70 % всіх податкових платежів, при цьому питома вага імпортного мита перевищує 40 %;
- внутрішні прибуткові податки незначні і становлять більше як 25 % від загального обсягу

податкових надходжень, при цьому юридичні особи зазнають більшого податкового тягара, ніж фізичні особи. Це пов'язано із залученням іноземного капіталу як джерела надходжень вітчизняних підприємств, складністю у формуванні ефективного механізму оподаткування доходів фізичних осіб.

На відміну від країн з низьким рівнем доходів на душу населення в економічно розвинених країнах основним джерелом надходжень до державного бюджету є податки з приватних осіб і податки, що спрямовані на забезпечення реалізації програми соціального захисту населення.

В міжнародній практиці векторами макроекономічної ефективності податкової політики вважають:

- можливість податкової політики збільшити джерела доходів до державного бюджету, що досягається двома методами: автоматичними заходами — розширенням податкової бази — та дискреційними заходами — зміна податкових ставок і застосування нових видів податків;
- можливість податкової політики формувати найбільш оптимальну базу оподаткування;
- забезпечення малозатратного механізму сплати податків;
- нейтральність податкової політики відносно стимулів до виробництва для вітчизняних товаровиробників, що досягається мінімумом затрат на справляння податкових платежів і мінімумом порушення виробничого процесу.

Побудова ефективної системи оподаткування можлива при науковому поєднанні наступних критеріїв (за інтерпретацією Паретто):

- критерій фінансової достатності (максимальне забезпечення інтересів держави);
- критерій економічної ефективності (належне задоволення інтересів та потреб платників податків);
- критерій соціальної справедливості (забезпечення належного рівня соціальних гарантій для найменш забезпечених верств населення);
- критерій стабільності (формування стабільності впродовж певного періоду системи оподаткування для підвищення ефективності виробництва та полегшення роботи податкових органів);
- критерій гнучкості (можливість податкової системи вчасно реагувати на найменші зміни в економічній політиці держави). Розвиток податків в країнах з розвинутими ринковими відносинами доповнювався та визначався розвитком економічної теорії. Економістами досліджувались проблеми відносно справляння податків, та виробництва, і, що громадяни одержують в обмін на податки, та яким чином можна ефективно організувати виробництво суспільних благ в обмін на податки. Ця теорія так званого суспільного сектора збагатила принципи оподаткування, сформульовані А. Смітом у частині ефективного використання податків при виробництві суспільних благ і неспотворювальній дії на економіку. Пройшовши удосконалення практикою і часом, сьогодні вони мають такий вигляд:

- **відносна рівність зобов'язань;**

Диференціація податків виробляється за умов чітких критеріїв, пов'язаних з результатами діяльності суб'єктів, а не з їхніми незмінними якостями. Відмінності в податках визначаються в можливостях платників. Поза залежністю від підходу до оподаткування мають враховуватися два критерії справедливості: рівність по горизонталі (рівність виплат для всіх, хто перебуває в однаковому становищі з огляду на обраний підхід) і рівність по вертикалі (диференціація податків має чітко віддзеркалювати деференціацію з огляду на обраний підхід);

- **економічна нейтральність;**

Цей принцип полягає в тому, що вплив податків на виробництво благ у приватному секторі, на розподіл ресурсів між економічними суб'єктами і на їхнє поведіння має бути мінімальним. Подібно до принципу «не нашкодити», цей принцип несе в собі заклик: заради виробництва суспільних благ більше в економіці нічого не зачіпати;

- **організаційна простота;** Витрати на справляння податків мають бути мінімальними;
- **гнучкість;** Це здатність податкової системи адекватно реагувати на зміну економічної кон'юнктури;
- **контрольованість податків з боку платників;** Зарубіжний досвід організації податкової політики дає

підстави виокремити такі принципи:

- сума сплаченого податку має завжди дорівнювати вартості отримуваних від держави благ і послуг;
- усі податки повинні мати цільове призначення;
- знеособлений податок зумовлює його непродуктивне використання з боку уряду;
- платники податків мають бути поінформовані урядом про використання сплачених ними податків;
- нові податки вводяться лише на покриття відповідних витрат, а не для ліквідації бюджетного дефіциту;
- об'єктом оподаткування може бути лише дохід, а не його джерело і розмір витрат;
- податок повинен бути пропорційний доходу;
- прогресія оподаткування залежно від зростання доходу не повинна перевищувати третини доходу;
- умови оподаткування мають бути простими та зрозумілими платнику;
- податок слід справляти у зручний для платника час і прийнятним для нього методом;
- справляння податків має бути дешевим.

Податкова політика повинна бути гнучкою, оптимально пов'язувати інтереси держави з інтересами товаровиробників, рядових платників податків, суттєво впливати на забезпеченість підприємств оборотними засобами. Реальне зниження податків можливе лише в державі з міцною економічною базою. Тільки тоді зниження ставки оподаткування призведе до зростання виробництва, що в подальшому й компенсує тимчасове зменшення податкових надходжень. На такому принципі й будують свою податкову політику провідні країни світу.

Важкий фінансовий стан економіки України на даному етапі розвитку проявився порівняно високому рівні бюджетного дефіциту та низькій нормі покриття бюджетних витрат.

Вироблення нової політики витрат передбачає формування власної бюджетної бази місцевих бюджетів і на цій основі — істотне розширення самостійності у питанні використання цих коштів.

За останні роки, у зв'язку зі зниженням частки державного сектора в економіці і скороченням втручання держави в економіку, податкова політика разом із виконанням регулюючих функцій, є одним із засобів забезпечення скорочення дефіциту бюджету. За умов становлення ринкової економіки.

Ця мета досягається шляхом розширення податкової бази і скорочення державних витрат на базі цілеспрямованого зниження податків, а не посиленням податкового навантаження на суб'єктів господарської діяльності та фізичних осіб.

При здійсненні податкової політики слід враховувати, що встановлення високого рівня податкового вилучення з метою вирішення передусім фіскальних завдань і наповнення бюджету не може бути основою податкової стратегії на якийсь тривалий час, оскільки заважає створенню нових підприємницьких структур і призводить до масових банкрутств. Як результат — триває спад виробництва, отже, різко скорочуються надходження до бюджету.

Метою державної податкової політики мають стати розвиток ринкової інфраструктури, подолання спаду виробництва, стабілізація економіки, стимулювання пріоритетних сфер діяльності і структурних зрушень.

В іншому випадку, підвищення рівня оподаткування неминує викликає у підприємців прагнення перекласти податковий тягар на кінцевого споживача, коли до ціни товару входить сума податків. У результаті ціна за товар здебільшого перевищує ту ціну, яку спроможний заплатити покупець за продукцію. Зниження ж відпускної ціни ставить виробника на межу банкрутства, посилюються інфляційні процеси. Зростання податків на доходи підкрочує інфляційну спіраль, збільшує реальні витрати.

Методи податкової політики виявилися досить високоефективними при розв'язанні соціально — економічних проблем, таких, як забезпечення мінімального рівня доходів не нижче прожиткового мінімуму через визначення відповідного неоподаткованого мінімуму, встановлення системи податкових пільг для малозабезпечених верств населення.

Крім того, у період спаду економічної кон'юнктури спостерігається значне вивільнення робочої сили із виробництва, зростання кількості безробітних.

Таке становище потребує серйозних податкових заходів щодо розробки соціальних гарантій.

На сьогодні, важливе значення має узгодженість податкової системи з грошовими та кредитними важелями економічної політики. Забезпечення доходів бюджету — лише одне із завдань

податкової системи. Вирішуючи його, система податків не повинна при цьому паралізувати процеси накопичення й зростання виробництва, порушувати соціальну справедливість, створювати деформації і перекоси в структурі економіки країни, гальмувати ринкові перетворення.

Контрольні питання до теми:

- 1. Дайте визначення податкової політики держави.*
- 2. Назвіть та охарактеризуйте цілі податкової політики.*
- 3. Охарактеризуйте складові податкової політики.*
- 4. Назвіть типи бюджетно-податкової політики.*
- 5. Дайте визначення дискреційної податкової політики.*
- 6. Назвіть умови застосування стримуючої та стимулюючої податкової політики.*
- 7. Охарактеризуйте не дискреційну бюджетно-податкову політику.*
- 8. Розкрийте поняття різних систем оподаткування: регресивної, прогресивної та пропорційної.*
- 9. Назвіть методи оцінювання рівня податкового навантаження.*
- 10. Назвіть мету застосування податкових пільг.*
- 11. Перерахуйте і охарактеризуйте види податкових пільг, які застосовують в економічно розвинених країнах.*
- 12. Які види податкових пільг характерні для України на даному етапі формування податкової системи?*
- 13. Назвіть відмінності у структурі податкової системи країн з високим рівнем економіки та країн з низькими доходами на душу населення.*
- 14. Які вектори макроекономічної ефективності податкової політики відомі вам?*
- 15. Перерахуйте і дайте характеристику кожному із критеріїв забезпечення побудови ефективної податкової політики держави.*
- 16. Назвіть завдання та проблеми у сфері побудови податкової системи України на сучасному етапі та формуванні податкової політики нашої країни.*

РОЗДІЛ 10 ОПОДАТКУВАННЯ В ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ

За своєю суттю податкова система, як частина фінансової і загальної економічної системи країни, повинна бути гнучкою і мати такий напрям, що і економічна система. Постійно знаходячись під впливом різних чинників, податкова система повинна пристосовуватись до змін у внутрішньому та зовнішньому економічному середовищі і поступово змінюватися. Досить суттєві зміни в податкових системах більшості країн світу почалися в 70-80-х рр. ХХ ст. Причому зміни ці відбувались незалежно від економічної спрямованості розвитку держави — ринкової чи командно-адміністративної. У більшості країн світу зміни податкових систем відбувались під впливом двох головних економічних концепцій — неокласичної Д. Кейнса та економіки пропозицій А. Лаффера.

В країнах, де прийнята економічна концепція Д. Кейнса, проводиться політика більш активного втручання держави у розвиток країни, тому і податкова політика в основному будується на підвищенні ставок та розмірів податкових платежів. І навпаки, в країнах, де прийнята теоретична концепція А. Лаффера, податкова політика спрямована на зменшення податкового тиску на платника податку. Згідно з цією теорією оптимальний рівень податків повинен бути в межах 30-35 %. Але, як свідчить практика, ставки в більшості країн значно вищі і виходять за визначені межі.

Податкова політика в діяльності підприємства займає дуже важливе значення і місце. Це притаманно як ринковій економічній, так і командно-адміністративній системи, коли держава вилучає з доходів підприємства досить значні суми, а податки займають велику питому вагу в витратах. За таких умов помилки при розрахунку податкових платежів чи недосконалий податковий облік можуть спричинити негативні наслідки, а в окремих випадках призвести до банкрутства. З іншого боку, всі податкові законодавства іноземних держав мають різні пільги з податкових платежів, а це дає змогу досить суттєво зменшити відрахування до бюджетів різних рівнів. Крім того, різні знижки, які надаються підприємству, дають можливість не лише зменшити відрахування, а й значно поліпшити фінансове становище, зберігати та нарощувати доходи, в цілому і, зокрема, прибуток та розширити обсяги фінансування операційної та інвестиційної діяльності з метою отримання додаткових доходів.

За кордоном досить висока культура платників податків. Платник податків знає, що повинен сплатити податок, а ухилення від сплати призводить до великих штрафних санкцій, а в деяких випадках і до банкрутства підприємства.

Податкова політика підприємства розробляється на підставі чинного законодавства, яке, як правило, має стабільний характер і не змінюється на протязі досить тривалого часу. Ця стабільність дає змогу розраховувати податкову політику підприємству на рік, або на більш тривалу перспективу.

У більшості країн Західної Європи, Америки чинна податкова система більш жорстка, а ставки оподаткування вищі, ніж в Україні. Але це не є чинником, який має головний вплив при розробці напрямів податкової політики підприємства. Тому переважна більшість підприємців не намагається реєструватись в офшорних зонах, і працюють в своїх державах, навіть коли ставки оподаткування прибутку або інших доходів встановлюються на рівні до 45 % (на відміну від офшорних зон, де ставка податку на прибуток становить не більше 5 %).

Це пояснюється тим, що в більшості країн світу діють системи оподаткування, які спрямовані на те, щоб зацікавити вітчизняного виробника залишати свої доходи в своїх країнах. Тому досить висока базова ставка податку (наприклад 45 %) може в кінцевому варіанті істотно зменшитися за рахунок пільг. Крім того, в більшості країн світу у виробника є можливість вибору варіанту сплати податкових платежів, який для нього найбільш вигідний. Тому в деяких випадках фактичні ставки оподаткування особливо не відрізняються від ставок, які встановлюються в офшорних зонах.

Кожна країна світу має свою податкову систему зі своїми особливостями щодо методики обчислення, справляння податків та наданих пільг. В кожній державі діє різна кількість податкових платежів. Але в більшості країн Західної Європи, Америки, Азії діють податки, які є головними в кожній з них. До таких податків відносяться наступні.

Податок на додану вартість (ПДВ). Цей податок започаткований у Франції в 1954 р., як податок, альтернативний податку з обороту. В цей час він справляється практично в усіх країнах Західної Європи. Вперше він був застосований в 1967 р. За рахунок цього податку передбачалось фінансування загального бюджету ЄС, тому в подальшому його введення стало головною вимогою для всіх країн, які мали бажання вступити в ЄС (наприклад, Фінляндія для

вступу в ЄС повинна була ввести цей податок в 1994 р.). Податок на додану вартість один з непрямих податків, який справляється з доданою власністю і сплачується всіма суб'єктами підприємницької діяльності. Кожна країна самостійно встановлює ставки оподаткування, які знаходяться в межах від 15 % в Люксембурзі до 25 % в Швеції та Данії.

Слід зазначити, що в країнах, де запроваджено цей податок, діють пільги. Так, пільгова ставка сплати податку майже у всіх країнах поширена на більшість продовольчих товарів, особливо повсякденного попиту, на продукцію сільського господарства, лікарняні засоби, книги, друковану підписну продукцію, в окремих випадках на туристичні та готельні послуги, вантажні та пасажирські перевезення тощо. Від сплати цього податку можуть звільнитися державні установи, які виконують обов'язки, пов'язані з виконанням адміністративних, соціальних, виховних, культурних та спортивних функцій, сільськогосподарське виробництво, окремі вільні професії (приватна викладацька діяльність, приватні лікарі тощо). На окремі види виробів, навпаки, встановлюються підвищені ставки оподаткування. До таких відносяться автомобілі, тютюнові вироби, дорожочінні вироби, вироби з хутра тощо. Але в цілому стандартна ставка встановлюється на рівні не менш ніж 14 %.

Податок на додану вартість має свої особливості в стосунках між різними країнами, членами ЄС. Як правило, між ними встановлюються взаємовідносини, укладаються різні угоди, які передбачають, що при імпорті та експорті товарів цей податок взагалі не справляється.

В Німеччині, зокрема, при справлянні цього податку встановлено неоподатковуваний мінімум за попередній календарний рік. Підприємства сільського та лісового господарства цієї країни взагалі звільняються від сплати цього податку.

В Італії від сплати ПДВ звільняються експортні товари, міжнародні послуги, а також операції зі страхування, надання кредитів, розповсюдження акцій та облігацій, витрати з методичного забезпечення, освіта, культура, поштові послуги та операції, пов'язані з придбанням та реалізацією золота та іноземної валюти.

В Нідерландах, зокрема, встановлюються занижені ставки ПДВ на продукти харчування, безалкогольні напої, послуги готельного господарства та пасажирського транспорту, а також на окремі види комерційної діяльності, на банківські, страхові та фінансові послуги, освіту, охорону здоров'я.

В Австрії занижені ставки застосовуються при здачі в найм нерухомості (крім гаражів та паркінгів), а також при здійсненні деяких угод у сфері культури, науки та ін.

В Люксембурзі занижені ставки встановлюються при постачанні газу та електроенергії.

Незважаючи на те, що цей податок діє практично в усіх країнах Західної Європи, в кожній з них діють різні його ставки та досить гнучка система його справляння.

Акцизний збір. Іншим непрямим податком, що розповсюджений в різних країнах світу, є акцизний збір. Цей податок встановлюється на високорентабельні вироби та товари, які виробляються або завозяться із-за кордону. До них відносяться алкогольні напої, тютюнові вироби, паливо, транспортні засоби. Ставки на ці товари встановлюються у вигляді відсотків до ціни виробу (Великобританія), у окремих країнах — в сумі до визначеної кількості товарів (Німеччина)

Оскільки в різних країнах перелік підакцизних виробів та ставки податку різні, в міждержавному відношенні існує проблема щодо їх уніфікації. Так, у країнах, де низькі ставки акцизного збору розвиток міжнародної торгівлі, особливо в прикордонних місцевостях, призводить до втрат в бюджеті, і, навпаки. Збитки зі сплати цього податку мають місце в тих країнах, де стимулюється розвиток туризму. В зв'язку з цим в країнах ЄС постала проблема уніфікації акцизного збору, щоб не допустити помітної різниці в цінах підакцизних виробів. Для цього передбачається, що в країнах — членах ЄС не будуть вводиться нові акцизи, та збільшуватись нині діючі ставки.

Податок на прибуток. Значне місце в податковій системі різних країн займає податок на прибуток, який є прямим податком. Цей податок запроваджено в усіх країнах. Питома вага цього податку в бюджетах різних країн становить від 10 % в Швейцарії до 53 % в Італії. В середньому у 28 найбільш розвинутих країнах світу середня ставка цього податку становить 36,25 %. Так, у Новій Зеландії вона становить 48 %, Німеччині — 45 %, Бельгії та Польщі — 40 %, Австрії, Чехії та США — 39 %, Ірландії, Канаді — 38 %, Японії — 37,5 %, і т. ін. Нижчі ставки цього податку діють в Угорщині — 18 %, Швеції — 28 %, Туреччині — 27,5 %, Великобританії — 33 %, Австрії, Данії — 34 %.

Різні ставки справляння цього податку потребують уніфікації, яка дасть змогу полегшити доступ на внутрішній ринок товарів, робіт, послуг з інших країн, збільшенню залучення

іноземних інвестицій. З цією метою передбачається:

- уніфікація ставок оподаткування;
- усунення подвійного оподаткування між державами;
- взаємозв'язок та взаємоповага між різними країнами — членами ЄС тощо.

Головна функція податку на прибуток є не лише фіскальна, а й стимулююча. В окремих країнах податок на прибуток в бюджеті держави становить до 35 — 40 % і є джерелом Фінансування місцевих бюджетів. Хоча порядок його сплати в різних країнах не однаковий.

Порядок розрахунку прибутку, що оподатковується, для більшості однаковий (із загальної суми валового доходу підприємства вираховуються валові витрати).

У США до валових витрат відносяться всі 100 % дивідендів на цінні папери, які перебувають в повній власності місцевих дочірніх компаній. Діють також пільги при застосуванні прискореної амортизації. Розповсюджуються пільги на інноваційні заходи та науково-дослідні роботи. Діє також особлива знижка за умов застосування підприємством альтернативних видів сировини та електроенергії. Надається пільговий кредит компанії при застосуванні обладнання, яке працює на сонячній енергії, або при використанні в виробничому процесі енергії вітру. Водночас в США застосовуються підвищені ставки, коли підприємство отримує надприбутки, стає монополістом (наприклад при продажу нафти). В цьому випадку податок стає частково елементом антимонопольного регулювання з боку держави.

У Канаді існують дві ставки оподаткування прибутку — федеральна та провінціальна. Прибуток відповідно цих ставок справляється до федерального та провінціального бюджету. У цій країні широко застосовуються різні пільги, зокрема, при:

- наданні пільгового інвестиційного кредиту;
- податковий кредит на витрати на науково—дослідні та конструкторські роботи;
- прискорені темпи амортизації.

Велика кількість пільг призводить до зменшення коштів, які спрямовуються до бюджету, звідси політика застосування пільг поступово згортається, а їх кількість зменшується. Особлива увага в цій державі приділяється розвитку сільського господарства, рибної промисловості та підприємствам малого бізнесу. Якщо середня ставка податку на прибуток для всіх підприємств становить 28 %, то для підприємств малого бізнесу — 12 %.

У Великобританії ставка податку на прибуток становить 33 %. В той же час для малих підприємств застосовується знижена ставка — 25 %. Причому малі підприємства визначаються за ознакою розміру отриманого прибутку. При визначенні прибутку до оподаткування від валових доходів вираховують всі витрати, пов'язані з науково-дослідними роботами. Нафтодобувні підприємства цієї країни крім податку за основною ставкою вносять до бюджету ще 50 % доходу, що залишається у їх розпорядженні.

Особливості оподаткування прибутку мають місце і в Німеччині. Так, в цій країні встановлені дві ставки: на не розподілений прибуток — 50 %, і на розподілений — 36 %. Ці особливості зводяться до того, що при нерозподіленому прибутку оподатковуються дивіденди акціонерів прибутковим податком з громадян.

У Франції існує податок на чистий прибуток, який визначається з урахуванням всіх операцій. Він розраховується як різниця між доходами та витратами підприємства, які пов'язані з виробничою діяльністю. Основна ставка податку — 34 %. Занижені ставки встановлюються на прибуток від землекористування та від вкладів у цінні папери (до 24 %). За умов збиткової діяльності підприємства в звітному році, їх можна відраховувати з чистого прибутку майбутніх років, а в окремих випадках — з чистого прибутку попередніх років. Основою для розрахунку прибутку є його річний розмір. В кінці року кожне підприємство становить декларацію про доходи, яку подає в податкову адміністрацію до 1 квітня року, наступного за звітним. Протягом року, до визначення кінцевих річних розрахунків, підприємство вносить квартальні платежі.

Особлива система сплати податку на прибуток існує в Японії. Цей податок має назву прибутковий податок з юридичних осіб. При цьому встановлюються три види цього податку:

- державний прибутковий податок — 33,48 % від прибутку;
- префектурний прибутковий податок — 5 % від державного, що становить 1,67 % від загального прибутку;
- міський, районний — 12,8 % від державного, що становить 4,12 % від загального прибутку.

В сумарному вигляді юридичні особи сплачують до 40 % від загального прибутку. Крім того частина прибутку є джерелом оплати податку на підприємницьку діяльність, який є

податком префектур.

Оподаткування прибутку має свої особливості в Норвегії. Максимальна його ставка становить 28 %. Прибуток до оподаткування розраховується як різниця між балансовим прибутком, зменшеним на суму витрат на виробництво та реалізацію, і на суму сплачених податків в податкові органи. Суму бази оподаткування також зменшують на амортизаційні відрахування.

У Швеції при сплаті національного податку на прибуток всі платники податку поділяються на резидентів та нерезидентів. Резиденти сплачують податок з усієї суми доходів, а нерезиденти — лише з прибутку, який отриманий лише в Швеції. Ставка податку на прибуток становить 28 %. В цій країні не існує місцевих податків для корпорацій, а також немає різниці між розподіленим та нерозподіленим прибутком. При розрахунку прибутку акції підприємства оцінюються за нижчою ринковою ціною їх вартості. База оподаткування зменшується на витрати, які пов'язані з бізнесом, у тому числі відсотки за кредитами, з інвестування філій або придбання нового обладнання, прибуток від реалізації матеріальних та нематеріальних основних засобів та інших активів. Збитки, які отримані при реалізації капітальних активів, також списуються за рахунок сукупного прибутку.

Як видно, цей податок існує у кожній країні, але він має свої особливості, які відображають економічну політику держави, її мету та завдання.

Прибутковий податок з громадян. Прибутковий податок з громадян в країнах з розвинутими ринковими відносинами має подвійне значення. По-перше, він застосовується як податок з юридичних осіб і практично є податком на прибуток підприємств. По-друге, прибутковим податком називають також податок, що сплачують фізичні особи, тобто всіма громадянами з усіх видів отриманих протягом року доходів. Цей податок існує в всіх країнах світу і має, як правило, прогресивний характер, тобто нараховується за прогресивною шкалою. Різні країни мають не однакові ставки податку. Найбільша ставка прибуткового податку існує в Нідерландах — 60 %, Фінляндії — 61 %, Швеції — 51 %, Франції — 56 %, Мексиці, Туреччині — 55 %. Найменші ставки цього податку у Швейцарії — 11,5 %, Канаді — 29 %, Новій Зеландії — 33 %.

Чинні високі ставки з цього податку в більшості країн світу зменшуються за рахунок пільг та заходів, що виключають можливість збільшення податкового тиску на громадян. Крім того, при розрахунку цього податку в усіх країнах встановлюється неоподатковуваний мінімум доходів громадян, який теж зменшує розмір податку.

Так, у США існує п'ять податкових ставок, згідно з якими всі платники податку розподіляються залежно від сімейного стану, кожний платник при цьому має змогу вибрати той варіант, який йому більш вигідний. При оподаткуванні подружжя цей податок нараховується на сукупний дохід сім'ї, який містить заробітну плату, дохід від підприємницької діяльності, пенсії, різні виплати зі страхових фондів тощо. З цих доходів вираховуються ділові витрати, пов'язані з отриманням цього доходу: придбання та утримання земельної ділянки, споруд, будівель, поточні витрати. Крім того, з доходу за виключенням ділових витрат, що слугує базою оподаткування, віднімаються різні пільги та неоподатковуваний мінімум, внески в благодійні фонди, доходи, які отримані від цінних паперів урядів штатів та місцевих органів самоврядування, сума аліментів, відсотки за особистими боргами, витрати на медичне обслуговування тощо. Ставка податку залежно від категорії оподаткування громадян коливається від 15 % до 39,6 %.

У Канаді існує система оподаткування, за якою відрахування проводяться в федеральний та регіональний бюджети. У федеральний бюджет прибутковий податок розраховується за трьома ставками залежно від розміру доходу — 17 %, 26 %, 29 %. Регіональні ставки оподаткування встановлюються керівництвом штатів і становить від 14,8 % в провінції Альберта до 22 % в провінції Британська Колумбія. В Канаді проводиться політика на зменшення податкових пільг і багато з них застосовуються у вигляді податкового кредиту. Взагалі податкова система базується на рівноважному обкладанні доходів незалежно від їх розміру та форми вкладення капіталу й спрямована на обкладання реальних розмірів доходів. Крім того, оподаткуванню підлягає також дохід на приріст ринкової вартості активів, сума яких підлягає оподаткуванню та поступово зростає.

Особливістю сплати прибуткового податку з громадян Великобританії є те, що всі доходи громадян поділяють на окремі частини, залежно від виду доходів та джерел їх отримання. Так, у залежності від цих ознак доходи поділяються на п'ять ше-дул (або графіків), які мають внутрішній поділ. Оподаткуванню підлягає весь розмір отриманого річного доходу за виключенням встанов-

лених законодавством пільг та знижок. Весь дохід підрозділяється на зароблений та інвестиційний. Коли прибутковий податок утримується із заробітної плати, а робітники не мають інших джерел отримання доходів, то в цьому випадку податкова декларація про річні доходи може не здаватися. Ті громадяни, які займаються підприємницькою діяльністю або іншими вільними професіями, в кінці року подають в податкову адміністрацію відповідну податкову декларацію. За сучасних умов ставка оподаткування як для заробленого, так і для інвестиційного доходу однакова. При розрахунку прибуткового податку застосовуються універсальні знижки, головного з яких є додаткові сімейні, які надаються главі сім'ї. Особиста знижка та інші переглядаються кожного року залежно від економічних обставин, що склалися в державі. У Великобританії залежно від рівня доходу встановлені три ставки цього податку — 20 %, 25 %, 40 %.

Досить високі ставки прибуткового податку встановлені в Німеччині (від мінімальної ставки 19 % до максимальної — 53 %). Існує різний рівень неоподаткованого мінімуму для сімейних громадян та для не сімейних. Діє також велика кількість пільг (на дітей, пільги за віком, за надзвичайними обставинами — хвороба, нещасний випадок). Об'єктом оподаткування є всі види доходів від найманої праці, самостійної підприємницької діяльності або діяльності в громадському та міському господарстві, капіталу, здачі майна в оренду тощо. Від отриманого доходу вираховуються всі витрати, до яких відносяться аліменти після розлучення сім'ї, внески на медичне страхування та страхування житла, церковний податок, витрати на професійну освіту. Для визначення суми податків існують спеціальні податкові таблиці, які враховують клас платника, наявність дітей, на утриманні кого вони знаходяться, як ведеться сімейне господарство, наявність податкових пільг. Справляння податку проводиться на підставі податкової карти, яка заповнюється і здається громаді за місцем проживання платника податку. В цій карті визначаються не лише загальні дані про платника, а й його релігійна віра та інше.

В Австрії чинним законодавством передбачено сім категорій оподаткованого доходу залежно від виду та сфери діяльності, (зокрема, робота по найму, сільськогосподарська та лісова діяльність, промислова та комерційна діяльність, капітальні вкладення, здача власності та майна в оренду та інші джерела отримання доходу). Справляння цього податку здійснюється також з доходу, який отриманий від збільшення вартості капіталу (як правило, він сплачується з усієї суми, яка отримана від продажу цього майна, за винятком випадків придбання нового обладнання). Прибутковий податок розраховується в кінці календарного року на базі отриманого доходу. Головним документом, що слугує інформаційною базою для справляння податку, є податкова форма, яку заповнює платник. Цей податок сплачується авансом щоквартально. Оплата проводиться до 10 березня, 10 червня, 10 вересня та 10 грудня. Розрахунок податку до сплати здійснюється із застосуванням ставок від 1 % до 50 % з відрахуванням від отриманого доходу коригуючої суми. Гнучкість від здійснення оподаткування досягається тим, що існує 6 ставок, це дає можливість надати пільги при його справлянні залежно від виду діяльності.

У дохідній частині державного бюджету Франції прибутковий податок становить 18 %. Він справляється з усіх видів доходів, зокрема: заробітної плати, винагороди, пенсій, ренти, рухомого майна, доходу від землеволодіння, сільськогосподарської, промислової та комерційної діяльності, операцій з цінними паперами, доходів від некомерційної діяльності, при передачі прав власності.

Від отриманих доходів відраховуються цільові витрати на харчування, а також витрати, які надаються окремим верствам населення (особам похилого віку, інвалідам). Так, як і в інших країнах, у Франції визначається неоподатковуваний мінімум доходів, а далі податок справляється за прогресивною шкалою від 0 % до 56,8 %. Крім прибуткового податку з громадян справляються також інші податки, такі як соціальне відрахування; з доходів, отриманих в вигляді відсотків по грошових внесках, тощо. Ставка цих доходів встановлена на рівні 1 %. Оподаткуванню підлягають також доходи, які отримані від операцій з нерухомістю, з цінними паперами та іншим майном. Податок справляється з доходу, який декларується щорічно на початку року за підсумками попереднього фінансового року.

В Іспанії прибутковий податок сплачується на підставі закону, що набрав чинності в 1991 р. Базою його оподаткування є доходи, зокрема, заробітна плата, пенсії, допомога по безробіттю, доходи в натуральному вигляді, від капіталу, від підприємницької та професійної діяльності, приросту майна за вирахуванням різного роду допомог та відрахувань на соціальне страхування, профспілкові внески, витрати на кожну дитину та утриманця (якщо вони проживають в родині платника), внески в фонд інвалідів, на благодійні цілі, розмір вкладень в підприємницьку діяльність, 15 % витрат на ліки, на які є відповідні документи. Оподаткуванню підлягає дохід, який отриманий від використання рухомого та нерухомого майна, причому збільшення вартості

майна визначається як різниця між вартістю придбаного та реалізованого майна, в періоді, в якому отримано дохід. Справляння податків здійснюється на підставі двох видів декларацій: особистій та сімейній. Платнику надається право вибору типу декларації, яка для нього найбільш ефективна. Декларація подається до 1 червня року, наступного за звітним. Сплата податку може здійснюватись в два етапи, причому другий етап здійснюється не пізніше 5 листопада.

Відносно високі ставки при оподаткуванні прибутковим податком існують в Японії. Оскільки і в більшості країн світу, справляння цього податку здійснюється за прогресивною шкалою за ставками, які коливаються від 10 % до 50 %. Крім державного прибуткового податку за встановленими ставками, проводиться сплата в професійний бюджет за трьома ставками — 5 %, 10 %, 15 %, а також в місцеві бюджети. Тобто, прибутковий податок в Японії сплачується одночасно в три бюджети. Крім того, окремо визначається сума податку на кожного жителя країни, яка сплачується один раз на рік. Як видно з цієї системи, оподаткування фізичних осіб проводиться за досить високими ставками. Однак в Японії діє досить високий розмір неоподаткованого мінімуму доходу громадян, який враховує сімейний стан платника. При визначенні бази оподаткування вираховуються витрати на лікування. Додаткові пільги мають також багатосімейні родини. В середньому громадянин Японії, якщо він має середні доходи, може бути звільнений від оподаткування на 30 % його сукупних доходів.

В Данії при оподаткуванні всі доходи поділяються на чотири групи: особистий дохід, дохід від капіталу, неоподатковуваний звичайний дохід та дохід від акцій. Особистий дохід складається із заробітної плати, розміру повернення податку, вартості безкоштовного житла, витрат на службовий автомобіль, який використовується на особисті цілі, пенсії та чистий дохід від підприємницької діяльності тощо. Дохід від капіталу складається з чистих відсотків, неоподаткованого прибутку при продажі акцій, дивідендів від іноземних компаній, які отримані за межами країни, суми орендної плати за житло, яке надається в найм. Неоподатковуваний звичайний дохід — це сукупність особистого доходу та доходу від капіталу за винятком пільг, який надається відповідно до чинного законодавства. Дохід від акцій складається з неоподаткованого прибутку від продажу акцій, дивідендів, отриманих від вітчизняних компаній, які нижчі за датські, тощо. В цілому прибутковий податок складається з трьох частин — державний, муніципальний та церковний. Відсоткова ставка цього податку становить 61 %, при цьому середня ставка муніципального та церковного податку становить близько 30 %.

У Норвегії сукупний оподатковуваний дохід складається з заробітної плати, додаткових пільг, які надаються працівникові, а також сум повернення з фондів соціального страхування, пенсій, аліментів, доходу від підприємницької діяльності та відсотків на капітал. В країні не існує сімейного оподаткування. Оплата податку здійснюється окремо кожним з членів родини. При оподаткуванні визначаються самотні громадяни та громадяни, які мають одного та більше утриманця. Ставка муніципального податку становить 21 %, до якої додається 7 % на фонд дарування, який сплачується з чистого прибутку. Особистий дохід розраховується як різниця між валовим доходом від трудової діяльності або від підприємницької діяльності і пенсій, є також об'єктом оподаткування. Ставки оподаткування для першої та другої групи платників становлять 9,5 % і 13,7 %. Крім того оподаткований дохід може бути занижений до 20 % на суму підтверджених витрат.

У Швеції всіх платників податку поділяють на резидентів та нерезидентів. Так, нерезиденти сплачують податок на доходи, які отримані тільки на території Швеції. В окремих випадках сплата цього податку зменшується в разі, якщо аналогічний податок сплачується на території іншої держави. Крім того до оподаткованого доходу відносяться доходи, які отримані від операцій з нерухомим майном, оплата наданих послуг, пенсії та інші доходи на капітал. Резиденти, які від'їжджають за кордон на термін більший ніж 183 дні, можуть бути звільнені від сплати прибуткового податку, за умови, коли цей податок вони сплачують в країні перебування. До сукупного оподаткованого доходу включається заробітна плата, всі види виплат, пенсії, натуральна оплата праці. Оподаткування проводиться за двома ставками. Якщо сума доходу не перевищує визначеної суми, то ставка оподаткування муніципальним податком становить 32 %. Якщо дохід більший визначеної суми, то оподаткування проводиться національним податком за ставкою 25 %. Таким чином, максимальна ставка податку становить 57 %.

В цілому можна зробити висновки, що в більшості країн світу діють досить високі стандартні ставки оподаткування. Але наявність великої кількості пільг, знижок, можливість вибору різних варіантів оподаткування дає можливість знизити загальні та індивідуальні ставки в 1,5-2 рази, і податковий тягар на громадян зменшується.

Податок на нетрудові доходи. До таких доходів належать доходи від капіталу, використання майна, на спадщину, дарування тощо. Досить високий рівень розвитку фондового ринку в країнах Західної Європи та Америки дає можливість як юридичним, так і фізичним особам отримувати досить високі доходи, що також підлягають оподаткуванню.

Так, у США при переході майна в спадщину оподаткування здійснюється за ставкою від 18 % до 50 %, при цьому враховується ступінь спорідненості.

У Великобританії також існує податок на майно. Об'єктом оподаткування в цьому випадку є земля. До суб'єктів оподаткування належать особи, які орендують житло. Оцінка вартості майна проводиться один раз на 10 років.

У Німеччині встановлений податок на власність. Він становить 1 % від вартості майна (при цьому встановлюється розмір неоподаткованого майна). Знижена ставка розповсюджується на майно в сільській місцевості та на лісове господарство. Переоцінка майна відбувається кожні три роки. Крім того для фізичних осіб існує податок на нерухоме майно, цінні папери, банківські рахунки, дорогоцінності, яхти, приватні літаки тощо. Ставка податку на спадщину залежить від вартості майна та ступеня спорідненості. Ставка встановлюється від 3 % до 20 %. Сума неоподаткованого доходу також залежить від ступеня спорідненості.

В Австрії об'єктом оподаткування на нерухомість є нерухоме майно, яке розташоване на території Австрії. Ставка цього податку становить 0,8 % на рік і сплачується щоквартально 15 лютого, 15 травня, 15 серпня, 15 листопада. Податком на спадщину обкладається майно, яке передається у випадку смерті або при даруванні.

Особливі умови при оподаткуванні операцій з рухомим майном існують у Франції. Якщо вартість майна більше означеної суми, то ставки податку становить 4,5 % та 7 %, при операціях з дорогоцінними металами ставка становить 7,5 %. Податком на власність обкладаються всі майнові права, цінні папери, які знаходяться у власності. Не оподатковується майно, яке використовується для професійної діяльності, окремі види сільськогосподарського майна та ін. Ставка податку на майно встановлюється від 0 % до 1,5 %.

В Італії податок на спадщину та його ставка залежать від вартості спадщини, яка переходить до нового власника. На цей податок існує неоподатковуваний мінімум, а потім обкладання відбувається за прогресивною шкалою (3-27 %). Ставка податку на дарування залежить від ступеня спорідненості.

В Японії оподаткування майна здійснюється за єдиною ставкою для юридичних та фізичних осіб — 1,4 % від його вартості. Переоцінка майна здійснюється один раз в три роки. До об'єкту обкладання податком відноситься земля, нерухоме майно, цінні папери, відсотки за банківськими кредитами. Податок сплачується при передачі майна від одного власника до іншого.

У Данії податок на майно поділяється залежно від платника. Так, резиденти сплачують податок на все майно, яке розташоване як в країні, так і за її межами. Нерезиденти сплачують податок тільки на майно, яке розташоване в межах Данії. Ставка встановлюється в розмірі 0,7 % від вартості майна, яке більше встановленого розміру. У сім'ї сплачує цей податок особисто кожне з подружжя. Якщо власник є резидентом, податок сплачується з усього майна. Нерезидент сплачує податок на території Данії. Залежно від ступеня спорідненості ставка оподаткування становить 15 — 36 %. Подарунки обкладаються за ставкою звичайного доходу, а ті, які надаються подружжю або дітям, — за спеціальною ставкою в 15 %.

Як видно з наведених прикладів, податок на спадщину, дарування в більшості країн залежить від розміру майна, яке змінює власника, та ступеня спорідненості з тим, кому воно передається.

Контрольні питання до теми

- 1. Напрями податкової політики в зарубіжних країнах.*
- 2. Особливості сплати ПДВ в країнах Західної Європи.*
- 3. Проблеми справляння акцизного збору в країнах — членах ЄС.*
- 4. Справляння податку на прибуток у різних країнах.*
- 5. Прибутковий податок з громадян в іноземних державах.*
- 6. Податок на нетрудові доходи.*

РОЗДІЛ 11 ПОДАТКИ І ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ ФОРМУВАННЯ РИНКОВИХ ВІДНОСИН

11.1 Сутність та економічні засади формування податкової системи

Бюджетні фінансові відносини, що складаються у держави з підприємствами, організаціями, установами та населенням.

Бюджетні відносини — це органічна частина економічної структури суспільства, їх функціонування об'єктивно визначено тим, що потрібна матеріально—фінансова база для здійснення державою її функцій.

В процесі функціонування бюджетні відносини здійснюються в бюджетному фонді країни, що має складну організаційну структуру.

За економічним змістом державний бюджет — це грошові відносини, що виникають у держави з юридичними та фізичними особами з приводу перерозподілу національного доходу в зв'язку з утворенням і використанням бюджетного фонду, що призначений фінансувати економіку підприємств, соціально-культурні заходи, потреби оборони і державного управління.

Бюджет є формою утворення і витрачання державних засобів для забезпечення функцій органів державної влади. Зосередження фінансових ресурсів в бюджеті необхідно для успішної реалізації фінансової політики держави.

Бюджет може розглядатися як самостійна економічна категорія, оскільки є економічною формою існування реальних об'єктивно обґрунтованих розподільних відносин, виконуючи особливе суспільне призначення задоволення потреб суспільства і його державно — територіальних структур.

Сутність державного бюджету як економічної категорії реалізується через розподільчу та контрольну функції.

Через розподільчу функцію держава зосереджує усі джерела бюджетних надходжень, для подальшого їх ефективного і цілеспрямованого використання. Жодна з ланок фінансів не здійснює такого перерозподілу як по вертикалі, так і по горизонталі економіки України. Це перерозподіл між галузями, міністерствами, відомствами.

Сфери діяльності розподільної функції досить різноманітні. Так, наприклад, в бюджетних відносинах беруть участь практично всі члени суспільства. Основою бюджетного розподілу є чистий дохід, який утворюється в суспільстві.

Контрольна функція бюджету полягає в тому, що суспільство в особі державних або недержавних структур контролює і вирівнює бюджетний розподіл. Виконання контрольної функції сприяє оптимальному рухові бюджетних ресурсів як в частині надходження, так і використання.

Бюджет — це план утворення і використання фінансових ресурсів для забезпечення функцій, які здійснюються органами державної влади України, органами влади Автономної Республіки Крим та місцевими Радами народних депутатів.

Бюджетна система складається з Державного бюджету України, республіканського бюджету — Автономної Республіки Крим та місцевих бюджетів.

Сукупність всіх бюджетів, що входять до складу бюджетної системи України, є зведеним бюджетом України, який використовується для аналізу і визначення засад державного регулювання економічного і соціального розвитку України.

Бюджет Автономної Республіки Крим об'єднує республіканський бюджет та бюджети районів і міст республіканського підпорядкування Автономної Республіки Крим.

До місцевих бюджетів належать обласні, міські, районні, районні в містах, селищні та сільські бюджети.

Бюджет області об'єднує обласний бюджет та бюджети районів і міст обласного підпорядкування.

Бюджет району об'єднує районний бюджет, бюджети міст районного значення, селищні та сільські бюджети.

Бюджет міста, яке має районний поділ, об'єднує міський бюджет та бюджети районів, що входять до його складу. У випадках, коли міській, районній у місті Раді народних депутатів адміністративне підпорядковані інші міста, селища чи сільські населені пункти, бюджети цих міст, селищні, сільські бюджети об'єднуються відповідно у бюджеті міста або бюджеті району в місті. Радам народних депутатів яких зазначені населені пункти підпорядковані.

Бюджетний устрій — це організація і принципи побудови бюджетної системи, її структури, взаємозв'язок між окремими ланками бюджетної системи. Бюджетний устрій України визначається з урахуванням державного устрою і адміністративно-територіального поділу України і ґрунтується на принципах єдності, повноти, достовірності, гласності, наочності і самостійності.

Принцип єдності бюджету означає існування єдиного рахунку доходів і видатків кожної ланки бюджетної системи. Єдність бюджетної системи забезпечується єдністю правової бази, бюджетної класифікації, форм бюджетної документації, узгодженням принципів бюджетного процесу, грошової системи, соціально-економічної політики.

Принцип повноти полягає у відображенні у бюджеті всіх доходів і видатків.

Принцип достовірності — це формування бюджету на основі реальних показників, науково обґрунтованих нормативів та відображення у звіті про виконання бюджету лише тих доходів і видатків, які є результатом кінцевих касових операцій банків.

Принцип гласності забезпечує висвітлення в засобах масової інформації показників бюджетів і звітів про їх виконання.

Принцип наочності — це відображення показників бюджетів у взаємозв'язку з загальноекономічними показниками в Україні та за її межами шляхом використання засобів максимальної інформативності результатів порівняльного аналізу, визначення темпів і пропорцій економічного розвитку.

Державний бюджет України, республіканський бюджет Автономної Республіки Крим, обласні, міські, районні. Районні, в містах, селищні, сільські бюджети є самостійними. Самостійність бюджетів забезпечується наявністю власних доходних джерел і правом визначення напрямів їх використання відповідно до законодавства України.

При складанні і виконанні своїх бюджетів відповідні органи влади враховують загальнодержавні інтереси.

Функціонування державного бюджету відбувається за допомогою особливих економічних форм доходів і витрат, що відображають послідовні етапи перерозподілу вартості суспільного продукту, сконцентрованої в руках держави. Доходи і витрати бюджету — це об'єктивно обумовлені категорії, кожна з яких має особливе суспільне значення. Доходи є фінансовою базою діяльності держави. Витрати забезпечують задоволення загальнодержавних потреб.

За рахунок доходів формується фінансова база діяльності держави, тобто здійснюється наповнення бюджету, а за рахунок видатків — забезпечуються економічні та соціальні потреби всіх членів суспільства, міністерств, відомств, галузей, проводиться територіальний розподіл.

Доходи Державного бюджету — це частина централізованих фінансових ресурсів держави, які визначені відповідними нормативними актами і потрібні для виконання її функцій. Надходження до бюджету можуть формуватися на податковій і неподатковій основі, а також рахунок безвідплатних перерахувань відповідно до бюджетних і податкових законодавств.

Податкові доходи — це обов'язкові безповоротні платежі до бюджету. Всі інші надходження є неподатковими.

Доходна частина бюджету в основному формується за рахунок податкових надходжень — податків, зборів та обов'язкових платежів. Склад доходів державного бюджету визначається Бюджетним кодексом України та законами про Державний бюджет на відповідний бюджетний рік.

Податкові доходи загального фонду державного бюджету містить в себе:

- податок на додану вартість;
- податок на прибуток підприємств;
- збір за спеціальне водокористування;
- збір за спеціальне використання лісових ресурсів державного значення;
- платежі за користування надрами загальнодержавного значення;
- збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету України;
- акцизний збір із вироблених в Україні товарів;
- акцизний збір із ввезених на територію України товарів;
- ввізне мито;
- рентну плату за нафту, природний газ, газовий конденсат, що видобувають в Україні;
- рентну плату за транзитне транспортування природного газу;
- рентну плату за транспортування нафти та нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та продуктопроводами;
- рентну плату за транзитне транспортування аміаку;

- вивізне мито;
- єдиний збір, який справляється у пунктах пропуску через державний кордон України;
- інші податки, збори та обов'язкові платежі, що підлягають зарахуванню до Державного бюджету України.

Для забезпечення виконання державою своїх функцій слід мати відповідні грошові ресурси, які акумулюються в державному бюджеті країни. Головним джерелом надходження цих коштів в більшості країн світу є податкові платежі. Існуюча в країні бюджетна система призначена для забезпечення відповідних взаємовідносин між державними органами та громадянами з питань сплати податкових платежів і поповнення державного бюджету. В свою чергу, держава бере на себе зобов'язання щодо використання цих коштів на виконання економічної, соціальної, оборонної, захисної, зовнішньоекономічної та інших функцій.

В цілому податкова система є невід'ємною складовою фінансової та економічної систем держави. Вона має підлеглий до цих систем характер і повинна мати той самий напрям, який мають і вони. З іншого боку, податкова система повинна бути гнучкою, постійно пристосовуватись до змін в економічній та фінансовій системах. Податкова система створюється та постійно змінюється під впливом різних чинників, зокрема, зовнішньоекономічних. В багатьох випадках на її розвиток та існування впливають чинники, які мають суб'єктивний характер і залежать від дій парламенту країни, існуючих політичних груп, уряду або окремих посадових осіб та тієї політики, яку вони проводять. У деяких випадках податкова система виконує «замовлення» окремих груп, які лобіюють свої особисті інтереси, що простежуються при наданні пільг з оподаткування для окремих галузей чи підприємств.

Зараз із числа існуючих функцій податкової системи перевага надається, фіскальній. Її ефективність залежить від ступеня економічної прозорості керівництва, вміння достатньо об'єктивно оцінювати ситуацію, яка склалася, а також платоспроможності населення.

В ринкових умовах господарювання податкова система будується на підставі колективного вирішення проблеми оподаткування. Платник податку має більше можливостей зміни економічних параметрів своєї діяльності, можливості вибору різних форм оподаткування залежно від економічної ефективності діяльності підприємства.

Податкова система будь-якої країни будується законодавчим органом держави на підставі компромісів, які існують між окремими політичними силами. Тому і якість її залежить від рівня економічної компетенції її розробників, об'єктивності ставлення до цієї проблеми та поваги, в першу чергу, до платників податків з урахуванням дотримання інтересів держави. При цьому потрібно дотримуватись головного принципу податкової системи — оптимальності, який би задовольняв інтереси як платників податків, так і інтереси держави.

11.2. Законодавча податкова база

Ефективність діючої податкової системи держави залежить від існуючої податкової бази. До податкової бази входять закони, Укази Президента України, постанови Верховної Ради та Кабінету Міністрів України, інші нормативно-правові акти. В умовах ринкової економіки податкові відносини повинні регулюватися лише на підставі чинного законодавства і відображати різні відносини, що складаються між:

- державними органами, які займаються справлянням податкових платежів, та безпосередньо платниками податкових платежів. Податкові закони регулюють основні елементи податкового права, зокрема, обов'язки та права суб'єктів системи оподаткування, їх статус та відповідальність за порушення чинного законодавства;
- відповідно до нормативно-правових актів регулюються розмежування повноважень між державою та органами місцевого самоврядування, гілками управління державою, визначають рівень їх компетенції. Законодавчо розподіляється податкова база державного та місцевих бюджетів, визначається їх частка в загальнодержавному бюджеті, яка закріплюється за місцевими бюджетами або на яку можуть розраховувати місцеві органи самоврядування; державою і податковими органами, які відповідають і здійснюють справляння податкових платежів. У нормативно-правових документах визначаються правовий статус цих органів, їх відповідальність за порушення чинного законодавства, відповідальність за незабезпеченість

своєчасної сплати податків та наповнення бюджетів всіх рівнів, за здійснення ефективного контролю за цими процесами; органами податкової служби та платниками податкових платежів при визначенні механізму стягнення податків та контролю за дотриманням законів.

Подальший розвиток податкової системи залежить від різних державних інститутів, які переважно відіграють фіскальну роль та впливають на податкову систему країни, до них відносяться:

Верховна Рада України та її комітети, в першу чергу, парламентський комітет з питань фінансів та банківської діяльності. Він розглядає різні пропозиції, вносить на затвердження вищого законодавчого органу держави нові закони та доповнення до вже чинних законів, проводить їх аналіз, робить відповідні висновки з проблем податкового законодавства; Кабінет Міністрів України готує пропозиції щодо проекту Державного бюджету України, в якому найбільшу частку займають податкові платежі, розробляє податкову політику держави, визначає недоліки чинної податкової системи та вносить свої пропозиції щодо її покращання на засідання Верховної Ради України;

митні органи здійснюють контроль за проходженням товарів через митні кордони України, проводять аналіз чинного законодавства, яке визначає правила та порядок справляння мита, існуючі ставки митних платежів, їх ефективність та можливі подальші зміни в них;

державні позабюджетні фонди (Пенсійний фонд, фонд соціального страхування, фонд зайнятості тощо), які здійснюють контроль за порядком сплати коштів в ці фонди юридичними

та фізичними особами; • місцеві органи самоврядування, які відіграють велику роль у визначенні розмірів місцевих податків і зборів для покриття витрат місцевих бюджетів.

Таким чином, можна підсумувати, що податкова система є складною системою взаємопов'язаних відносин між різними суб'єктами. До складу податкової системи включають податкові платежі, що сплачують юридичні та фізичні особи, різні нормативно-правові акти, які забезпечують її законодавчу базу.

11.3. Закономірності еволюції податкової системи

Податкова система повинна мати ту ж спрямованість та напрям розвитку, який має соціально-економічна система країни. Податкова система є частиною фінансової та економічної системи, яка розвивається під впливом зовнішньоекономічних та різних внутрішніх чинників. Крім того податкова система є частиною загальної економічної системи, яка повинна бути відповідно до інших систем і при цьому зберігати умови самозбереження в будь-яких випадках.

Податкова система повинна виражати інтереси держави, оскільки кошти, які справляються у вигляді податкових платежів, повинні бути збалансованими з витратною частиною бюджету держави, а останні повинні відображати загальносуспільні витрати, необхідні для виконання нею своїх функцій. Тому загальний розмір податкових платежів повинен визначатись обсягом суспільно необхідних потреб і тих функцій, які виконує держава. При цьому слід зазначити, що суспільство делегує державі виконання цих функцій з метою забезпечення виконання витратної частини. Слід зазначити, що держава здебільшого вилучає з платників більше коштів, ніж потрібно для покриття суспільних витрат. В окремих випадках це призводить до протидії платників податків податково-бюджетній політиці держави, яка може набувати як легальних, так і нелегальних форм, тобто з'являється так званий опір зростанню податків.

Податкова система у певному змісті є самостійною системою, яка знаходиться у взаємозв'язку з іншими системами.

Визначаючи свою економічну та соціальну стратегію, держава повинна спиратися на такі розміри податкових платежів, які вона спроможна зібрати. Виходячи з прогноз податкових платежів, держава може визначитись з кількістю та якістю тих функцій, які вона може виконувати. У більшості країн світу розробка державного бюджету починається з визначення його витратної частини з подальшим збалансуванням її з доходною частиною, в першу чергу завдяки податковій системі. Це здійснюється за допомогою або зростання податкових платежів через збільшення ставок оподаткування та відміни пільг з податків при дефіциті державного бюджету, або, навпаки, зменшення ставок оподаткування, надання пільг з податків або взагалі звільнення від сплати податкових платежів при перевищенні доходної частини бюджету над витратною. Якщо держава йде по шляху збільшення дефіциту державного бюджету, то це може призвести до зростання державних внутрішніх чи зовнішніх запозичень або зростання

інфляційних процесів.

Податкові платежі знаходяться у тісному взаємозв'язку з валовим внутрішнім продуктом. Особливості закономірностей межі оподаткування визначаються в кожній країні особливими чинниками, найбільш характерними з яких є:

- вибір країнами своєї моделі економічного розвитку (ринкова, командно-адміністративна, змішана або інша);
- форми, методи та способи державного регулювання, які застосовуються в країні;
- рівень соціально-економічного розвитку країни, добробуту громадян або життєвий рівень в цілому по країні;
- структура соціального та економічного розвитку країни, напрями головних перебудов економіки в перспективі;
- рівномірність розподілу податкового тягаря між платниками податкових платежів (юридичними та фізичними особами);
- напрями розподілу та використання державних коштів в країні;
- національні традиції країни, історичні форми розвитку системи оподаткування тощо.

Як свідчать проведені вітчизняними та зарубіжними вченими дослідження, найбільша питома вага податкових платежів у загальному розмірі ВВП характерна для країн північної Європи: Швеції, Фінляндії, Данії. Для цих країн характерні найбільш високі розміри перерозподілу ВВП через бюджет.

Крім того, треба враховувати і такий чинник, як рівень багатства країни. В країнах, де валовий внутрішній продукт на душу населення більший, перерозподіл його відбувається в більшому масштабі. Цей перерозподіл сприймається менш обтяжливо в таких країнах, ніж в країнах, де припадає менше валового внутрішнього продукту на душу населення.

Характерною рисою розвитку податкових систем є їх уніфікація. Особливо це притаманно для високорозвинутих країн світу, які йдуть по шляху інтеграції економіки своїх країн до світового економічного суспільства та розвитку загальносвітових економічних та інших зв'язків. Це підтверджується тим, що практично у всіх цих країнах існує однакова кількість та структура податкових платежів, а також середні ставки оподаткування. У більшості країн Європи проведена поступова гармонізація непрямого оподаткування. Як обов'язкова умова ці країни вступили до Європейського Співтовариства, узгоджена єдина податкова база з податку на додану вартість, визначено об'єктів та суб'єктів оподаткування, принцип надання пільг та спеціальних схем оподаткування для малих та новоутворених підприємств. Такі ж умови застосовані і до акцизного збору на алкогольні та тютюнові вироби, нафту (визначені товари, які підлягають оподаткуванню, одиниця вимірювання, податкові пільги, мінімальні ставки оподаткування тощо).

Поступово в країнах світу з розвитком економіки підвищується і ефективність податкової системи. Це проявляється в тому, що поступово зменшуються витрати на збирання податкових платежів, підвищується повнота їх сплати, з'являються нові джерела надходження з метою їх обкладання. Це зумовлюється такими чинниками, як:

- покращення та механізація діяльності податкових органів;
- зростання удосконалення методик оподаткування, розрахунку та способів справляння податкових платежів;
- зростання законослухняності та культури платників податкових платежів;
- оптимізація податкових платежів в цілому по країні;
- розширення кількості, якості та структури надання послуг з боку держави для платників податкових платежів та ін.

Податкова система, в першу чергу, тісно пов'язана з суспільною формою виробництва та тими виробничими відносинами, які існують в державі і які досить істотно впливають на них. Це обумовлюється наступним:

- форма виробництва обумовлює і форму збирання коштів до державного бюджету і визначає форму здійснення відповідних платежів. В умовах натурального господарства сплата податкових платежів відбувається, як правило, в натуральній формі. Подальший розвиток грошово-кредитних відносин утворює умови переходу спочатку на натурально-грошову, а потім на грошову форму сплати податків;
- велике значення має і форма власності. В умовах, коли головною формою власності є державна, в більшості випадків вона задовольняє свої потреби в грошових коштах переважно через . оподаткування землі, майна, нерухомості або іншої власності, яка їй належить. У цьому випадку база оподаткування достатньо обмежена і збільшення надходжень до державного бю-

джету можливе, головним чином, тільки через збільшення ставок оподаткування. Навпаки, при розвинутості інституту власності, коли з'являються нові її форми (корпоративна, колективна, приватна, особиста та інші), з'являється можливість розширення бази оподаткування за рахунок введення, в першу чергу, непрямих податків, а також збільшення кількості платників податкових платежів тощо;

- подальший розвиток виробництва передбачає його концентрацію, а відповідно і збільшення робітників на цих підприємствах. Така концентрація людей розширює їхні суспільні потреби та в цілому суспільства. Це дозволяє сконцентрувати зусилля держави на виконанні цих потреб з меншими витратами і більш повно їх задовольняти. З іншого боку, це дає можливість запроваджувати нові податкові платежі, а також в деяких випадках збільшувати їх ставки;
- розвиток суспільного виробництва впливає також на зростання добробуту громадян країни, а це, як правило, впливає на більш лояльне відношення їх до сплати податкових платежів. Чим вищий добробут громадян країни, тим спокійніше вони реагують на запровадження нових податкових платежів, збільшення вже існуючих ставок. Крім того держава, збільшуючи свій бюджет, має можливість більш повно та якісно виконувати свої зобов'язання перед платниками податкових платежів, а це позитивно впливає на активну сплату коштів до бюджету.

З іншого боку, сама податкова система також впливає на суспільне виробництво:

- вилучення податкових платежів у будь-якого платника приводить до зменшення його доходу і можливостей розширення та удосконалення свого виробництва. Тому він не зацікавлений в сплаті податкових платежів і бажає або зменшити свою базу оподаткування, або взагалі перекласти їх сплату на інший суб'єкт оподаткування;
- зміна ситуації, коли платник податкових платежів бажає ухилитися від їх сплати, може бути, коли він отримує еквівалент послуг. Крім того, держава при визначенні ставок оподаткування не повинна встановлювати їх таким чином, щоб вилучати у платника податкового платежу весь або більшу частину його прибутку (доходу). У платника повинна залишатися така частина прибутку, яка б дозволяла йому в подальшому достатньо нормально розвиватися, а також, щоб у нього була можливість стимулювати продуктивність праці своїх працівників;
- податкова система повинна мати стимулюючий напрям. Через систему надання пільг, звільнення від сплати окремих податкових платежів держава дає можливість в подальшому розширювати та удосконалювати своє виробництво, впроваджувати останні досягнення науково-технічного прогресу, стимулювати окремих робітників та інше;
- за допомогою податкової системи та зібраних податкових платежів держава має можливість робити перерозподіл загальних грошових ресурсів між окремими підрозділами та галузями національної економіки. Тобто, кошти державного бюджету в першу чергу надаються тим галузям, які в більшому ступені задовольняють загальносуспільні потреби громадян і які спрямовані на розв'язання найбільш важливих для суспільства проблем;
- за допомогою податкової системи держава має можливість впливати на зміну загальної структури сукупного виробництва та попиту споживачів.

Збільшення податкових платежів на окремі товари та вироби відповідно призводить до збільшення ціни виробу і він стає не конкурентоспроможним, його споживання зменшується, а відповідно зменшується і пропозиція. Особливо це стосується товарів не першого споживання, виробів, які шкідливі для вживання тощо. З іншого боку, за допомогою системи пільг держава може зменшувати ціни і відповідно формувати той ринок на товари та послуги, який більш відповідає вимогам економічної та соціальної політики держави. Таким чином, держава може формувати не лише попит, а й увесь ринок товарів та виробів в цілому;

- за рахунок отриманих податкових платежів держава може організувати виробництво тих товарів та послуг, які несуть суспільно вагоме значення, і задовольняють потреби всіх або більшості громадян країни.

Визначений взаємовплив на податкову систему справляє і система розподілу, яка існує в державі. Сутність цього впливу полягає в наступному:

- розширення джерел та форм доходів впливає на розширення форм податкових платежів. При цьому можуть запропоновуватись різні форми податкових платежів (наприклад, збільшення їх кількості при невеликій ставці);
- диференціація доходів може вплинути на диференціацію ставок податкових платежів для різних платників. У цьому випадку з'являється можливість надання диференційованих по ок-

- ремих платниках податкових пільг, і таким чином, активізація стимулюючої функції податків;
- структура податкової системи визначається структурою податкових платежів, яка, в свою чергу, визначається структурою виробництва та розподілу. Ті підприємства, які мають найбільші обсяги діяльності і відповідно найбільші доходи і формують головним чином бюджет держави, структура якого визначається структурою отримання доходів;
 - рівень доходів по платниках податків у більшості (за винятком тих платників, які мають пільги по сплаті) визначає і загальний обсяг надходжень до бюджету держави, в тому числі до бюджетів місцевих органів самоврядування.

Контрольні питання до теми:

1. *Для чого призначена податкова система?*
2. *На чому базується податкова система при авторитарному режимі керівництва економікою?*
3. *На якій підставі будується податкова система при ринковій економіці?*
4. *Які складові законодавчої податкової бази ви знаєте?*
5. *Які відносини регулюють законодавчі акти?*
6. *Державні інститути, які відіграють фіскальну роль та впливають на податкову систему країни.*
7. *Яку спрямованість повинна мати податкова система?*
8. *Назвіть чинники, які впливають на межу оподаткування в різних країнах.*

ТЕСТИ З КУРСУ «ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ»

1. *В чому полягає економічний зміст податків?*
 - А. Вивчення сутності і принципів системи оподаткування.
 - Б. Суспільне оподаткування частини доходу платника на користь керівництва суспільством.
 - В. Проведення виваженої податкової політики державою.
 - Г. Побудова збалансованої системи оподаткування.

2. *Що таке система оподаткування?*
 - А. Сукупність податків і платежів, принципів, методів та засобів справляння і контролю за їх надходженням до централізованих фондів.
 - Б. Відносини, що виникають між платниками та державою в процесі оподаткування.
 - В. Розподіл доходів і податкових зобов'язань платників податків.
 - Г. Податкові надходження до бюджету.

*

3. *В чому полягає головна мета системи оподаткування?*
 - А. Наповнення державного бюджету.
 - Б. Своєчасна і повна сплата податків платниками.
 - В. Дослідження податку як економічної категорії.
 - Г. Стимулююча спрямованість на розвиток суспільства та підвищення добробуту громадян.

4. *Що є базою методології оподаткування ?*
 - А. Дія загальних економічних законів суспільства та законодавча база.
 - Б. Встановлені відповідних прав і обов'язків платників.
 - В. Рівень економічного розвитку держави.
 - Г. Взаємовідносини між державою та платниками податків.

5. *В чому полягає суть адміністративної зручності?*
 - А. У зручності для держави справляння податків.
 - Б. У зручності для платників сплати податків і зборів.
 - В. Податкова система має бути максимально зручною для платників і держави.
 - Г. Податкове законодавство повинно бути чітким і зрозумілим.

6. *Де було вперше введено акцизний збір?*
 - А. У Франції.
 - Б. У Сполучених Штатах Америки.
 - В. У Німеччині.
 - Г. У Великобританії.

7. *Коли була започаткована фінансова система Русі?*
 - А. У XI столітті.
 - Б. У XX столітті.
 - В. В середині XVII століття.
 - Г. Наприкінці IX століття.

8. *Сутність контрольної функції податків.*
 - А. Контроль за своєчасністю сплати податкових платежів.
 - Б. Організація нагадження, фіксації та обліку кількості податків.
 - В. Контроль за повнотою нарахування податкових платежів.
 - Г. Контроль за фінансовою діяльністю підприємств, установ і організацій.

9. *З якою метою встановлюються податки?*
 - А. З метою покриття витрат, пов'язаних з виконанням державою своїх функцій.
 - Б. З метою наповнення державного бюджету.
 - В. З метою забезпечення виплати заробітної плати працівникам бюджетних установ і

організацій.

Г. Для посилення економіки держави.

10. Хто є суб'єктом оподаткування?

А. Той, хто утворює базу оподаткування.

Б. Держава.

В. Особа, на яку покладено податкове зобов'язання перед державою.

Г. Особи, які сплачують податок після кінцевого споживання.

11. Які методи побудови податкових ставок ви знаєте?

А. Регресивний, ступінчастий.

Б. Регулюючий, пропорційний.

В. Метод кратної суми.

Г. Інтуїтивний, емпірично-аналітичний, економіко-математичного моделювання.

12. Хто був засновником концепції «абсолютизму»?

А. Д. Рікардо.

Б. А. Сміт.

В. Д. Локк.

Г. К. Маркс.

13. Які форми має податок як економічна категорія?

А. Загальнодержавні та місцеві.

Б. Реальні податки.

В. Загальні та спеціальні.

Г. Конкретну і філософську.

14. Що є основою системи оподаткування?

А. Доходи суб'єктів підприємницької діяльності.

Б. Економічний базис держави та громадсько-політична надбудова.

В. Розмір об'єкту оподаткування.

Г. Прямі, непрямі податки та неподаткові платежі.

15. Як здійснюється податкова політика держави?

А. Через державні фінансові інститути.

Б. За допомогою прийняття спеціальних законів.

В. Через органи місцевого самоврядування.

Г. Через податковий механізм.

16. Які існують типи перекладання податків?

А. Пряме та зворотне.

Б. Кадастровий, із джерела.

В. Від продавця до споживача.

Г. Повне або часткове.

17. На якій основі формуються доходи Державного бюджету?

А. На основі здійснення податкової політики держави.

Б. На податковій і неподатковій.

В. На основі дії загальних економічних законів.

Г. На науково розроблених принципах.

18. Що таке податкові доходи бюджету?

А. Сплата суми нарахованих податкових платежів.

Б. Сплачені податкові та неподаткові платежі.

В. Суми нарахованих до сплати сум податків, зборів та обов'язкових платежів.

Г. Обов'язкові безповоротні платежі до бюджету.

19. *У чому полягає фіскальна функція податків?*

- А. Забезпечення фінансування та надходження грошових коштів до бюджетів усіх рівнів.
- Б. У застосуванні штрафних санкцій до порушників податкового законодавства.
- В. У проведенні перевірок суб'єктів підприємницької діяльності.
- Г. Підвищення ставок та розмірів податкових платежів.

20. *Чим визначається склад доходів державного бюджету?*

- А. Рішеннями органів місцевого самоврядування.
- Б. Конституцією України та законами про Державний бюджет на відповідний бюджетний рік.
- В. Бюджетним кодексом та законами про Державний бюджет на відповідний бюджетний рік.
- Г. Бюджетним кодексом, Конституцією України та Законом України «Про систему оподаткування».

21. *Чим є податок з філософської точки зору?*

- А. Вивчення сутності і принципів системи оподаткування.
- Б. Життєвою необхідністю об'єднання частини майна, доходів, прибутків громадян країни.
- В. Проведення виваженої податкової політики державою.
- Г. Побудова збалансованої системи оподаткування.

22. *Що є кількісним виміром податкової системи країни?*

- А. Прогнозна величина видатків бюджету.
- Б. Валовий внутрішній продукт.
- В. Загальна вартість вироблених у країні товарів, робіт, послуг.
- Г. Величина доходів та видатків бюджету.

23. *Хто займався стягненням та розподілом податків у Франції у XVII ст. ?*

- А. Парламент.
- Б. Чиновницький апарат.
- В. Відкупники.
- Г. Король.

24. *Хто був основоположником неокласичної теорії оподаткування?*

- А. Д. Рікардо.
- Б. А. Сміт.
- В. Ф. Енгельс.
- Г. В. Петті.

25. *Головна мета контрольної функції податків.*

- А. Контроль за своєчасністю сплати податкових платежів.
- Б. Організація наладження, фіксації та обліку кількості податків.
- В. Контроль за повнотою нарахування податкових платежів.
- Г. Контроль за фінансовою діяльністю підприємств, установ і організацій.

26. Хто є платником податків?

- А. Особа, яка перераховує суму податкових зобов'язань до бюджету держави.
- Б. Той, хто утворює базу оподаткування.
- В. Особа, на яку покладено податкове зобов'язання перед державою.
- Г. Особи, які сплачують податок після кінцевого споживання.

27. Що таке база оподаткування?

- А. Сплачені податкові та неподаткові платежі.
- Б. Розмір предмета оподаткування, на який встановлюється ставка.
- В. Сплата суми нарахованих податкових платежів.
- Г. Суми нарахованих до сплати сум податків, зборів та обов'язкових платежів.

28. З якого часу почала розвиватись самостійна податкова система України?

- А. У 1924 році.
- Б. У 1991 році.
- В. В середині XIX століття.
- Г. У 1917 році.

29. В чому полягає «песимістична» теорія перекладання податків?

- А. Залежно між ціною, податками та попитом.
- Б. Податки зменшуються після досягнення критичного рівня оподаткування.
- В. Сплата податку перекладається на кінцевих споживачів.
- Г. Якщо платник перекладає податок, то він має за це винагороду.

30. Хто був автором «математичної» концепції перекладання податків?

- А. К. Маркс. Б.
- П. Прудон.

В. А. Сміт. Г. Ж. Дюпон. **Вкажіть базу методології оподаткування.**

- А. Дія загальних економічних законів суспільства.
- Б. Конституція та бюджетний кодекс України.
- В. Закон України «Про систему оподаткування».
- Г. Податкове та митне законодавство.

32. Що є основою системи оподаткування?

- А. Економічний базис держави та громадсько-політична надбудова.
- Б. Податкове законодавство.
- В. Грошово-фінансові відносини.
- Г. Зростання добробуту населення.

33. Які методи побудови податкових ставок ви знаєте?

- А. Регресивний, ступінчастий.
- Б. Регулюючий, пропорційний.
- В. Метод кратної суми.
- Г. Інтуїтивний, емпірично-аналітичний, економіко-математичного моделювання

34. Як здійснюється податкова політика держави?

- А. Через державні фінансові інститути.
- Б. За допомогою прийняття спеціальних законів.
- В. Через органи місцевого самоврядування.
- Г. Через податковий механізм.

35. Які виокремлюють підходи до створення системи оподаткування ?

- А. Розширення виробництва.
- Б. Збільшення розміру податків при одночасному зниженні ціни.
- В. Класичний та організаційно-економічний.
- Г. Економіко-функціональний.

36. У чому полягає фіскальна функція податків?

- А. Забезпечення фінансування та надходження грошових коштів до бюджетів усіх рівнів.
- Б. У застосуванні штрафних санкцій до порушників податкового законодавства.
- В. У проведенні перевірок суб'єктів підприємницької діяльності.
- Г. Підвищення ставок та розмірів податкових платежів.

37. Що таке податкові доходи бюджету?

- А. Сплата суми нарахованих податкових платежів.
- Б. Сплачені податкові та неподаткові платежі.
- В. Суми нарахованих до сплати сум податків, зборів та обов'язкових платежів.
- Г. Обов'язкові безповоротні платежі до бюджету.

38. Які форми має податок як економічна категорія?

- А. Загальнодержавні та місцеві. Б. Реальні податки. В. Загальні та спеціальні. Г. Конкретну і філософську.

39. У якій країні було запроваджено податок на додану вартість?

- А. У Великобританії.
- Б. У Франції.
- В. У Німеччині.
- Г. У Сполучених Штатах Америки.

40. Які види податку на прибуток існують в Японії?

- А. Державний, префектурний.
- Б. Префектурний, міський і районний.
- В. Державний, префектурний, міський і районний.
- Г. Державний, міський і районний.

ГЛОСАРІЙ

А

Авізо — доручення на зарахування або списання коштів за рахунками в банку. Розрізняють авізо кредитові (на зарахування коштів) і дебітові (на списання коштів).

Акредитив — доручення банку про виплату певної суми коштів фізичній або юридичній особі при виконанні зазначених в акредитивному листі умов.

Активи нематеріальні — вартість об'єктів інтелектуальної власності, а також інших аналогічних прав, визначених об'єктом права власності конкретного підприємства.

Акт перевірки — документ, у якому відображаються результати перевірки.

Акциз — вид непрямого податку на товари й послуги, включеного в ціну і сплачуваного за рахунок покупців. Розрізняють індивідуальні і універсальні акцизи.

Акція — цінний папір, що випускається акціонерним товариством і дає право його власникові брати участь у його управлінні й одержувати частку прибутку у вигляді дивиденду. Розрізняють акції прості, привілейовані, іменні, на пред'явника, трудового колективу підприємств та інші.

Амортизація — поступове перенесення вартості основних фондів на продукцію, роботи або послуги, що виробляються з їхньою допомогою.

Б

База оподаткування — розмір об'єкта оподаткування, до якого застосовується ставка податку для визначення суми податкового зобов'язання.

Баланс — основний комплексний документ бухгалтерського обліку, що характеризує в грошовій формі склад і вартість капіталу підприємства (актив) та джерело його покриття (пасив).

Блага додаткові — кошти, матеріальні чи нематеріальні цінності, послуги, інші види доходу, що виплачуються платнику податку його працедавцем, якщо такий дохід не є заробітною платою чи виплатою, відшкодуванням чи компенсацією за цивільно-правовими угодами, укладеними з таким платником податку.

Бюджет — план формування та використання фінансових ресурсів для забезпечення завдань і функцій, які здійснюються органами влади.

Бюджет державний — основний загальнодержавний фонд централізованих коштів.

Бюджети місцеві — бюджет Автономної Республіки Крим, обласні, районні бюджети, бюджети районів у містах і бюджети місцевого самоврядування.

В

Валюта іноземна — грошова одиниця іноземних держав.

Валюта національна — грошова одиниця певної держави.

Вартість митна — ціна, яка фактично сплачена або підлягає сплаті, за товари чи інші предмети, що підлягають оподаткуванню митом на час перетину митного кордону держави.

Вексель — письмове боргове зобов'язання визначеної форми, яке наділяє його власника (векселеутримувача) безумовним правом вимагати з боржника (векселедавця) сплатити у певний термін зазначену суму коштів. Вирізняють простий і переказний (тратта) векселі.

Вигода упущена — дохід, який міг би одержати суб'єкт господарювання в разі здійснення своїх справ і не одержав через обставини, що не залежать від нього, або протиправні щодо нього дії інших суб'єктів, якщо розмір його передбачуваного доходу можна обґрунтувати.

Витрати валові виробництва та обігу (далі — витрати валові) — сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності.

Відшкодування бюджетне — повернення надлишково сплачених або належних до відшкодування сум на користь платника податків з бюджету держави.

Внесок авансовий — сума платежу в рахунок сплати податків, обов'язкових платежів, яка підлягає внесенню до бюджету протягом звітного періоду в установленний термін за певний проміжок звітного періоду.

Гудвіл — нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між балансовою

вартістю активів підприємства, та його звичайною вартістю як цілісного майнового комплексу.

Д.

Декларація податкова — офіційна заява платника податку про одержані ним за звітний період доходи й поширювані на них податкові знижки та пільги.

Джерело податку — дохід, з якого платник сплачує податок.

Дивіденди — доходи, отримані суб'єктами господарювання за корпоративним правом у вигляді частки прибутку юридичної особи, включаючи доходи, нараховані у вигляді процентів на акції або на внески до статутних фондів.

Дисципліна податкова — належне виконання суб'єктами податкових правовідносин встановлених для них нормами податкового законодавства обов'язків.

Допомога безповоротна фінансова — сума коштів або вартість майна чи послуг, передана платникові податку без відповідної компенсації чи повернення таких коштів.

Допомога благодійна — сума коштів, яка надається суб'єкту господарювання у безповоротному порядку.

Дохід валовий — загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі, виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами.

Дохід валовий скоригований — суми, які включаються до складу валового доходу без врахування доходів, які до нього не включаються.

Дохід загальний оподатковуваний — різниця між нарахованим доходом платника податку та соціальними пільгами, передбаченими законодавством.

Дохід сукупний оподатковуваний — сума сукупних доходів, отриманих суб'єктом оподаткування у будь-якій формі (грошовій, матеріальній і нематеріальній) і за будь-яких умов.

Дохід іноземний — дохід, одержаний за межами України.

Дохід лісовий — платіж, який справляється до бюджету за спеціальне використання лісових ресурсів.

Дохід прихований — частка сукупного доходу, не зазначена суб'єктом оподаткування у декларації, що подається до державної податкової адміністрації, або сукупний дохід, не оприлюднений внаслідок неподання такої декларації у строки та за умов, визначених законодавством.

Дохід суб'єкта оподаткування — надходження у власність або на користь фізичної чи юридичної особи коштів у національній чи іноземній валюті, грошовий еквівалент надходжень у вигляді інших валютних цінностей, майна, послуг, майнових і не-майнових прав, а також приріст їхньої вартості, одержаний (нарахований, розподілений, набутий) від резидентів і нерезидентів.

Доходи бюджету — усі податкові, неподаткові та інші надходження на безповоротній основі, справляння яких передбачено законодавством України.

Е

Експорт — продаж товарів іноземним суб'єктам господарської діяльності та вивезення товарів через митний кордон України.

Експорт капіталу — вивезення за межі України капіталу в будь-якій формі.

З

Заборгованість безнадійна — заборгованість, яка виявилася непогашеною за таких умов: минув термін позовної давності; позичальника оголошено банкрутом; стягнення стало неможливим у зв'язку з дією обставин непереборної сили, стихійного лиха; коштів, одержаних від продажу на відкритих аукціонах майна позичальника, переданого в заставу як забезпечення зазначеної заборгованості, виявилася недостатньо для покриття заборгованості; позичальником є фізична особа, яка померла чи засуджена до позбавлення волі, чи визнана безвісті відсутньою чи недієздатною

Заборгованість дебіторська — сума заборгованості підприємству (організації) з боку юридичних і фізичних осіб, що виникла тимчасово внаслідок відволікання виплат у зв'язку з поставкою товарів, виконанням робіт або наданням послуг.

Заборгованість бюджетна — заборгованість по податках, зборах, платежах та інших надходженнях до бюджетів різних рівнів.

Заборгованість податкова — заборгованість з будь-якого виду платежів, передбачених законодавством.

Законодавство податкове — сукупність нормативно-правових документів, що встановлюють та регулюють порядок нарахування та сплати до бюджету податків і обов'язкових платежів.

Застава — одна з форм забезпечення боргових зобов'язань, яка передбачає передачу кредиторів майна, майнових прав чи інших цінностей позичальника.

Застава податкова — спосіб забезпечення погашення платником податкової заборгованості.

Збір — обов'язковий платіж, який стягується в основному до державних цільових фондів та місцевих бюджетів.

Збір акцизний — це вид специфічних акцизів, що встановлюються за індивідуальними ставками для кожного товару. Перелік підакцизних товарів і ставки акцизного збору встановлюються Верховною Радою.

Збір за виграш на бігах на іподромі — збір, що справляється адміністрацією іподромів з осіб, які виграли в грі на тоталізаторі на іподромі, під час видачі їм виграшу.

Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі — це збір, що справляється за оформлення та видачу дозволів на торгівлю у спеціально відведених для цього місцях.

Збір за видачу ордера на квартиру — збір, що сплачується за послуги, пов'язані з видачею документа, що дає право на заселення квартири.

Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету — збір, що сплачується підприємствами, що видобувають корисні копалини за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету.

Збір за забруднення навколишнього природного середовища — збір, що сплачують підприємства, установи, організації, а також громадяни за викиди в атмосферу забруднюючих речовин стаціонарними і пересувними джерелами забруднення, скиди забруднюючих речовин у водні ресурси і підземні горизонти та розміщення відходів у навколишньому природному середовищі.

Збір за парковку автотранспорту — збір, який сплачують юридичні особи та громадяни, які паркують автомобілі в спеціально обладнаних або відведених для цього місцях.

Збір за право на використання місцевої символіки — збір, що справляється з юридичних осіб і громадян, які використовують цю символіку з комерційною метою.

Збір за право на проведення кіно- і телезйомок — збір, що вносять комерційні кіно- і телеорганізації, включаючи організації з іноземними інвестиціями та зарубіжні організації, які проводять зйомки, що потребують від місцевих органів державної виконавчої влади додаткових заходів.

Збір за право на проведення місцевих аукціонів, конкурсних розпродажів і лотерей — збір, платниками якого є юридичні особи і громадяни, які мають дозвіл на проведення аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей.

Збір за участь у бігах на іподромі — збір, що справляється з юридичних осіб та громадян, які виставляють своїх коней на змагання комерційного характеру.

Збір з власників собак — збір, що стягується органами житлово-комунального господарства з власників собак.

Збір курортний — платіж, платниками якого є громадяни, які прибувають у курортну місцевість.

Збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі — збір, що справляється у вигляді відсоткової надбавки до плати, визначеної за участь у грі.

Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства — збір, платниками якого є суб'єкти підприємницької діяльності, які реалізують в оптовій і роздрібній торгівлі та у сфері громадського харчування алкогольні напої та пиво, включаючи імпортовані.

Збір ринковий — плата за торгові місця на ринках і в павільйонах, на критих та відкритих столах, майданчиках для торгівлі з автомашин, візків, мотоциклів, ручних візків, що справляється з юридичних осіб і громадян, які реалізують сільськогосподарську і промислову продукцію та інші товари.

Збори місцеві — це збори, які перераховуються до територіальних (місцевих) бюджетів.

Звітність податкова — сукупність документів зі звітними даними про нарахування та сплату до бюджету податків і податкових платежів.

Зобов'язання податкове — обсяг оподаткованих операцій, з якого визначається сума

податку.

Зобов'язання податкові по ПДВ — суми ПДВ, нараховані у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг).

I

Імпорт — закупівля в іноземних суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності товарів і ввезення їх на територію України, включаючи закупівлю товарів, призначених для власного споживання, установами та організаціями України, що перебувають за її межами.

K

Казначейство — державна служба, яка контролює виконання державного бюджету по доходах і видатках.

Канікули податкові — певний проміжок часу, протягом якого платникові податків надається пільга у вигляді звільнення від сплати податку.

Капітал акціонерний — основний капітал акціонерного товариства, розмір якого визначається його статутом.

Квоти, податкова — частка податку в доходах платника.

Консалтинг — діяльність спеціальних компаній із надання консультацій товаровиробникам, продавцям і покупцям із питань експертної, технічної та економічної діяльності підприємств, фірм, організацій.

Контроль аудиторський — перевірка первинних бухгалтерських документів, реєстрів обліку та звітності, а також іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення їх достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству.

Контроль митний — діяльність митної служби з перевірки дотримання встановлених правил ввезення, вивезення чи транзиту товарів через митний кордон, їх митного оформлення, нарахування та стягнення мита.

Контроль податковий — спеціальний контроль із боку державних органів за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати податків та інших обов'язкових платежів юридичними і фізичними особами.

Кредит банківський — основна форма кредиту, за якої банк надає клієнтові у тимчасове користування частину капіталу на умовах платності, строковості та повернення.

Кредит податковий — сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду.

Кредит товарний — будь-яка господарська операція суб'єкта підприємницької діяльності, що передбачає реалізацію продукції, робіт, послуг, передавання права власності іншому суб'єктові підприємницької діяльності або громадянину на умовах відстрочення платежу, якщо таке відстрочення перевищує звичайні строки банківських розрахунків.

L

Ліцензія — спеціальний дозвіл суб'єкту підприємницької діяльності уповноваженим на це державним органом здійснювати конкретні, обумовлені законом господарські операції, включаючи зовнішньоекономічні.

M

Марка акцизного збору — це спеціальний знак, я сим маркують алкогольні напої і тютюнові вироби, наявність чого підтверджує сплату акцизного збору, легальність ввезення та реалізації на території держави цих виробів.

Менеджмент податковий — сукупність прийомів та методів організації податкових відносин з метою забезпечення формування дохідної частини бюджету та впливу податків на розвиток виробництва і соціальної сфери.

Мито — непрямий податок, що стягується з товарів, які переміщуються через митний кордон країни.

Мито адвалерне — нараховується у відсотках до митної вартості товарів та інших предметів.

Мито антидемпінгове — вид мита, що використовується з метою захисту вітчизняних товаровиробників.

Мито ввізне — платіж, що нараховується на товари та інші предмети при їх ввезенні на

митну територію України.

Мито вивізне — платіж, що нараховується на товари та інші предмети при їх вивезенні за межі митної території України.

Мито державне — плата за вчинення юридичних дій та за видачу документів юридичного значення.

Мито комбіноване — поєднує декілька видів оподаткування.

Мито компенсаційне — платіж, який нараховується на товар, вироблений з компенсаційною дотацією.

Мито сезонне — ввізне і вивізне мито, що нараховується на строк не більше чотирьох місяців з моменту їх встановлення.

Мито специфічне — платіж, що нараховується у встановленому грошовому розмірі на одиницю товарів (сигарети, нафтопродукти, горілка).

Мито спеціальне — мито, яке застосовується у виняткових випадках для захисту власного товаровиробника.

Міліція податкова — спеціальний підрозділ по боротьбі з податковими правопорушеннями, що діє в складі органів державної податкової служби і здійснює контроль за додержанням податкового законодавства, виконує оперативно-розшукову, кримінально-процесуальну та охоронну функції.

Н

Накладна податкова — первинний обліковий документ по ПДВ.

Недоїмка — суми податків та інших обов'язкових платежів, не внесених в установлений термін.

Нерезиденти — юридичні особи та суб'єкти підприємницької діяльності, що не мають статусу юридичної особи України, із місцезнаходженням за межами України, які створені та діють відповідно до законодавства іноземної держави.

О

Об'єкт податку (об'єкт оподаткування) вказує на те, що саме оподатковується (дохід, земля, транспортний засіб тощо). Назва податку майже завжди походить від об'єкта оподаткування. У фіскальній термінології об'єкт оподаткування ще називають податковою базою.

Облік податковий — на рівні держави: облік у податкових органах платників податків та стану їхніх розрахунків з бюджетом; на рівні підприємств — облік валових доходів і валових витрат у зв'язку з визначенням оподаткованого прибутку.

Облік платників — реєстрація платників податків, включення їх та даних про них до відповідних облікових реєстрів.

Одиниця оподаткування — це одиниця виміру (фізичного чи грошового) об'єкта оподаткування.

Оплата праці — форма грошової або натуральної винагороди працівникам.

Опціон — право купувати або продавати акції за фіксованою ціною протягом встановленого строку.

Операція позареалізаційна — діяльність підприємства, не пов'язана безпосередньо з реалізацією продукції, робіт, послуг та іншого майна.

Операція посередницька — господарська операція суб'єкта підприємницької діяльності, який виступає у ролі комісiонера в договорі комісії, консигнатора у консигнаційному договорі або повіреного у договорі доручення, за винятком довірчих операцій із коштами, цінними паперами, зокрема з приватизаційними майновими сертифікатами, операцій щодо випуску боргових зобов'язань, і вимог й торгівлі ними, операцій щодо торгівлі валютними цінностями та іншими видами фінансових ресурсів, а також усіх видів банківських і страхових операцій.

Операція товарообмінна — господарська операція суб'єкта підприємницької діяльності, що передбачає розрахунок за реалізовану продукцію, роботи, послуги у будь-якій іншій, ніж грошова форма.

Органи стягнення — податкові, митні та інші державні органи, яким відповідно до закону надано право стягнення до бюджету податків, зборів (обов'язкових платежів) та інших надходжень.

Оренда — майновий найм, заснований на договорі про тимчасове користування майном за певну плату.

Орендна операція — операція суб'єкта оподаткування — орендодавця, що передбачає надання і передачу права користування матеріальними цінностями іншій юридичній чи фізичній особі — орендарю на платній основі та на визначений термін.

Особа наймана — фізична особа, яка безпосередньо власною працею виконує трудову функцію виключно за дорученням або наказом працедавця згідно з умовами укладеного з ним трудового договору або контракту.

Особа фізична — нерезидент — фізична особа, яка не є громадянином України.

Особа фізична — резидент — фізична особа, яка має місце проживання в Україні, не менше 183 днів у році, включаючи день приїзду та від'їзду.

Особа юридична — підприємство, що виступає як суб'єкт господарювання.

Особа юридична — нерезидент — іноземне підприємство або будь-яке інше юридичне утворення, яке здійснює діяльність в Україні.

Особа юридична — резидент — українське юридичне утворення, яке здійснює діяльність як в Україні, так і за кордоном.

Особи фізичні — громадяни, в тому числі особи, які є суб'єктами підприємницької діяльності без створення юридичної особи.

Основні фонди — матеріальні цінності, що використовуються у господарській діяльності платника податку понад 365 календарних днів з дати введення їх в експлуатацію, вартість яких поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом.

Особи першого ступеня споріднення — батьки особи та батьки її чоловіка або дружини, її чоловік або дружина, діти як такої фізичної особи, так і її чоловіка або дружини, у тому числі усиновлені ними діти.

П

Пеня — фінансова санкція, що стягується з платників за порушення встановлених термінів сплати податків та обов'язкових платежів.

Планування податків — діяльність відповідних державних органів, спрямована на визначення сум податків, що мають надійти до бюджету наступного звітного року.

Плата — сума коштів, які сплачуються за тимчасове або постійне користування ресурсами.

Плата за воду — плата за забір і використання водних ресурсів суб'єктами підприємницької діяльності, за користування водами для потреб гідроенергетики та за використання водних артерій водним транспортом.

Плата за землю — плата, яку сплачують до бюджету власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі, крім орендарів та інвесторів — учасників угоди про розподіл продукції.

Плата за користування надрами — плата, яка сплачується при видобуванні корисних копалин.

Плата за марки акцизного збору — плата, яку вносять імпортери й вітчизняні виробники для покриття витрат держави на виробництво, зберігання та реалізацію марок акцизного збору.

Плата заробітна — сума виплат у будь-якій формі, яка надається, працедавцем платнику податку на підставі відносин, передбачених трудовим законодавством.

Платежі рентні — платежі, встановлені за нафту та газ, що видобуваються в Україні.

Платіжна вимога — розрахунковий документ, що виписується кредитором своєму банкові про стягнення зазначеної в документі суми грошей з боржника і зарахування їх на рахунок кредитора.

Платіжне доручення — розрахунковий документ, що виписується власником рахунка установі банку, який його обслуговує, про перерахування певної суми грошей на рахунок одержувача коштів, вказаного в дорученні.

Платник податку — особа, що зобов'язана здійснювати утримання та внесення до бюджету податку, що сплачується покупцем, або особа, яка ввозить (пересилає) товари на митну територію України.

Податки загальнодержавні — обов'язкові платежі, які сплачуються на всій території держави.

Податки місцеві — обов'язкові платежі, які повністю перераховуються до територіального (місцевого) бюджету.

Податок — обов'язковий платіж до бюджету і позабюджетних фондів, розміри і терміни сплати якого регламентуються податковим законодавством.

Податок єдиний — податок, який сплачують суб'єкти малого підприємництва на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності.

Податок комунальний — платіж, який справляється з юридичних осіб, крім бюджетних установ, організацій, планово-дотаційних та сільськогосподарських підприємств.

Пожертвування добровільні — внески підприємств або громадян на суспільні потреби, а також у неприбуткові організації, створені згідно із законодавством про об'єднання громадян.

Політика податкова — діяльність держави у сфері встановлення і стягнення податків.

Прибуток оподатковуваний — прибуток платника податку, визначений шляхом зменшення суми скоригованого валового доходу звітного періоду на суму валових витрат і суму амортизаційних відрахувань.

Період податковий — період, протягом якого платник податку зобов'язаний проводити розрахунки податку та сплачувати його до бюджету.

Пільги податкові — повне або часткове звільнення фізичних і юридичних осіб від сплати податків відповідно до чинного законодавства.

Податок з власників транспортних засобів, самохідних машин і механізмів — платіж, платниками є фізичні і юридичні особи — власники транспортних засобів.

Податок з доходів фізичних осіб — податок, яким оподатковуються доходи фізичних осіб.

Податок з реклами — податок, об'єктом оподаткування яким є вартість послуг за встановлення та розміщення реклами.

Податок на додану вартість (ПДВ) — непрямий податок, об'єктом оподаткування яким є обсяги реалізації товарів, робіт та послуг.

Податок на прибуток підприємств — прямий податок, платниками якого є юридичні особи на загальній системі оподаткування.

Податок на промисел — податок, який сплачують громадяни України, іноземні громадяни і особи без громадянства, які протягом року несистематичне (не більше чотирьох разів у календарному році) здійснюють продаж виготовленої, переробленої і купленої продукції, товарів, речей.

Прибуток — кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства.

Прибуток балансовий — загальна сума прибутку підприємства від здійснення усіх видів діяльності впродовж звітного періоду, отримана як на території України, так і за її межами.

Прибуток від позареалізаційних операцій — сума коштів, яку одержує підприємство від позареалізаційних операцій, зменшена на суму витрат на ці операції.

Прибуток від реалізації продукції (робіт, послуг) — виручка від реалізації продукції (робіт, послуг), зменшена на суму нарахованого (сплаченого) податку на додану вартість, акцизного збору, ввізного мита, митного збору та інших обов'язкових зборів і платежів, визначених чинним законодавством, а також на суму витрат, що включаються у собівартість продукції (робіт, послуг).

Продаж майна, продукції, робіт, послуг — передача права власності на майно, продукцію, роботи, послуги, нематеріальні активи, цінні папери, валютні цінності, інші види фінансових ресурсів та матеріальних цінностей іншим юридичним і фізичним особам за допомогою угод купівлі-продажу.

Р

Реалізація продукції, робіт, послуг — господарська операція суб'єкта підприємницької діяльності, що передбачає передавання права власності на продукцію, роботи, послуги іншому суб'єктові підприємницької діяльності в обмін на еквівалентну суму коштів і боргових зобов'язань.

Резиденти — юридичні особи, включаючи і бюджетні організації, суб'єкти підприємницької діяльності, їхні філії, відділення та інші відокремлені підрозділи з постійним місцезнаходженням на території України, які складають окремий баланс, мають розрахунковий рахунок і здійснюють реалізацію продукції, робіт, послуг на митній території України.

Реструктуризація податкової заборгованості — розстрочення сплати податкової заборгованості платників податків рівними частками на певний термін.

Робота податкова — діяльність платників і податкової служби щодо дотримання принципів податкової дисципліни.

Розстрочка платежу — розподіл суми платежу на декілька термінів сплати за рішенням відповідного фінансового органу. Роялті — дохід від запатентованого винаходу.

С

Санкції фінансові — штрафи, які стягуються з платників податків за порушення

податкового законодавства.

Система податкова — сукупність податків, зборів та платежів, що сплачуються в певній країні відповідно до вимог чинного податкового законодавства.

Служба податкова — сукупність державних органів, які організують і контролюють надходження податкових і окремих видів неподаткових платежів.

Списання податкової заборгованості — анулювання заборгованості як безнадійної щодо сплати.

Стягнення адміністративні — штрафи, що накладаються на керівників, посадових осіб підприємств, установ та організацій і на громадян за порушення законодавства відповідно до положень Кодексу України про адміністративні правопорушення.

Страховання соціальне — система економічних відносин, за допомогою яких формуються й використовуються фонди грошових засобів, передбачені для матеріального забезпечення громадян.

Суб'єкти оподаткування — це особи (юридичні або фізичні), на яких покладено обов'язки сплачувати, утримувати та перераховувати податки до бюджету.

Т

Тариф Єдиний митний — це перелік митних ставок на всі товари, роботи та послуги, ввезені на територію України.

Товари — матеріальні та нематеріальні активи, а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення.

Товариство акціонерне — форма організації виробництва на основі залучення грошових засобів шляхом продажу акцій. Існують закриті й відкриті акціонерні товариства, командитні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю та інші.

Ф

Факторинг — різновидність торгово-комісійних операцій, операція з перевідступлення першим кредитором прав вимоги боргу третьої особи другому кредитору з попередньою або наступною компенсацією вартості такого боргу першому кредитору.

Податок фіксований сільськогосподарський (ФСП) — податок, який сплачують тільки сільськогосподарські товаровиробники.

Франчайлінг — спеціальний привілей, який надається урядом приватному підприємству, яке в цьому випадку сплачує Податок за використання такого привілею.

Фонд амортизаційний — грошові ресурси, що формуються за рахунок амортизаційних відрахувань і призначені для відтворення основних фондів.

Фонд оплати праці — цільове джерело фінансування витрат на оплату праці працівників підприємства, премії за виробничі результати, заохочувальні та компенсаційні виплати, що відносяться на собівартість продукції.

Фонди державні цільові — фонди, створені відповідно до законодавства України і формуються за рахунок визначених ним внесків юридичних і фізичних осіб.

Ц

Ціна на продукцію звичайна — ціна не менша, ніж середньозважена ціна реалізації аналогічної продукції за будь-якими іншими угодами з купівлі-продажу, укладеними з будь-якою третьою стороною протягом 30 календарних днів, що передували даті реалізації, за винятком того, коли ціни внутрішньої реалізації підлягають державному регулюванню згідно з порядком ціноутворення, встановленим законодавством.

Ціна оптова — оптова ціна підприємства або ціна товаровиробника, за якою товари реалізуються іншим підприємствам та організаціям, а також населенню.

Список рекомендованої літератури

1. Конституція України від 28.06.1996 р., № 254 к/96 — ВР.
2. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про податок на додану вартість» від 16.01.2003 р. № 469 — IV // Урядовий кур'єр. — 2003.—№24.
3. Закон України «Про внесення змін до деяких законів України з питань оподаткування» від 16.01. 2003 р. № 400 — IV // Урядовий кур'єр. — 2003. —№42.
4. Закон України « Про систему оподаткування» від 25.06.1991 р. № 1251— XII. в редакції Закону України від 18.02.1997 р. № 77/97 — ВР (зі змінами та доповненнями).
5. Закон України «Про внесення змін і доповнень до Закону України « Про систему оподаткування» від 18 лютого 1997 року № 77/97 — ВР/ www.rada.kiev.ua
6. Закон України « Про місцеве самоврядування в Україні» від 21 травня 1997 року № 280/97 — ВР // Відомості Верховної Ради України. — 1997. — №24. — ст. 170.
7. Закон України « Про оренду землі» від 6 жовтня 1998 року № 161—XIV//Відомості Верховної Ради України, 1998, № 46-47, ст. 280.
8. Закон України «Про державну підтримку книговидавничої справи в Україні» від 06.03.2003 р. № 601 — IV //Урядовий кур'єр. — 2003. — № 63.
9. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про податок на додану вартість» від 22.05.2003 р. № 857 — IV // Урядовий кур'єр. — 2003. — № 72.
10. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 24.12.2002. № 349 — IV //Урядовий кур'єр. —2003. —№42.
11. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» в редакції Закону № 283/97—ВР від 22.05.97 //ВВР. — 1997. —№ 105.
12. Закон України «Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби» від 15.09.1995 р. № 329/95 — ВР //ВВР. —1995. — № 40.
13. Закон України «Про звільнення від обкладення митом предметів, які вивозяться (пересилаються) громадянами за митний кордон України» від 5.05.1996 р. № 163/96 — ВР //ВВР. — 1996. — № 26.
14. Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17.12.1998 р. № 320 — ХГУ //Урядовий кур'єр. —1999. — 06 січня.
15. Закон України «Про плату за землю» в редакції Закону від 19.09.96 р. № 378/96 — ВР //ВВР. — 1996. — № 45.
16. Закон « Про селянське (фермерське) господарство» від 22 червня 1993 р. №3312 —XII.
17. Закон України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» в редакції Закону від 18.02.1997 р. № 75/97 — ВР //ВВР.—1997.—№5.
18. Закон України «Про державний реєстр фізичних осіб — платників податків та інших обов'язкових платежів» від 22.12.1994 р. № 320/94 — ВР //ВВР.—1995.—№ 15.
19. Закон України «Про податок на додану вартість» від 3.04.1997 р. № 168/97—ВР //ВВР. — 1997. — №21.
20. Закон України «Про систему оподаткування» від 18.02.1997 р. № 77/97 — ВР//ВВР. — 1997. — № 16.
21. Закон України «Про державну податкову службу в Україні» в редакції Закону від 24.12.1994 р. №3813— 12 — ВР//ВВР. — 1994. — № 15.
22. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.2003 р. — №889 —IV// —2003.
23. Про внесення змін до Закону України «Про державну податкову службу в Україні»: Закон України від 05.02.1998 р. № 83/98—ВР //Голос України. — 1998.— №29.
24. Земельний кодекс України від 25 жовтня 2001 р. № 2768 — III // Урядовий кур'єр. — 2001. — 11 та 15 листопада 2001 р. —№211 — 212.
25. Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 28.06.1999 р. № 746/99 № 727/98 //Урядовий кур'єр. — 1999. — 13 липня.
26. Декрет КМУ «Про порядок обкладання митом предметів, які ввозяться (пересилаються) громадянами в Україну» від 11.01.1993 р. № 2 — 93 //ВВР.— 1993. —№ 12.
27. Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки та збори» від 20.05.1993 р. №56. —1993.
28. Декрет КМУ «Про акцизний збір» від 26.12.1992 № 18 — 92 //ВВР № 10. — 1993.
29. Декрет КМУ «Про податок на промисел» від 17.03.1993 р. № 24 — 93 //ВВР. —1993.—№ 19.
30. Постанова КМУ «Про затвердження Порядку справляння збору за спеціальне використання лісових ресурсів та користування земельними ділянками лісового фонду» від 6.07.1998 р. № 1012 //Урядовий кур'єр. — 1998. — 16 липня.
31. Інструкція про порядок нарахування платником податку податкового кредиту щодо податку з доходів фізичних осіб від 22.09.2003 № 442 //Все про бухгалтерський облік. —2003. —№ 97.
32. Азаров М. Я. Про податки і збори населенню України: Навчальний посібник. — К., 2000. — 252 с
33. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). — Львів: Каменяр, 2000. — 303 с
34. Буряк П. Ю., Лондар С. Л. Вплив зміни податкової ставки на доходи бюджету // Фінанси України. — 2002. — №1. — С.41 —44
35. Білик М. Д., Золотко І. А. Податкова система України: Навч. — метод. посібник для самост. вивч. дисц. —К., 2000.
36. Бурковський В. В. та ін. Податки: Навч.посіб. —Дніпропетровськ, 1998.— 269с.
37. Буряк П. Ю., Лондар С. Л. Вплив зміни податкової ставки на доходи бюджету // Фінанси України. — 2002. — №1. — С 41 — 44
38. Василик О. Д. Державні фінанси України: Підручник. — Центр навчальної літератури К., 2004. — 608 с
39. Вдовиченко М. І. Податкова система України. Практикум: Навч.посіб. — К., 2001. — 308 с
40. Все про податки: Довідник /Азаров М. Я., Кольга В. Д., Онищенко В. А. — К., 2000.—420 с.
41. Галкин В. Ю. Некоторые вопросы теории налогов // Финансы. —1993. — №1. —с. 35 —40.
42. Гега П. Т. Правовий режим оподаткування в Україні. — К.: Юрінком, 1997.—144 с.

43. Гончар І. В. та ін. Претензійно-позовна робота органів державної податкової служби України: Навч. посіб. — К., 2002. — 412 с
44. Гридчина М. В., Вдовиченко Н. И., Калина А. В. Налоговая система Украины. Учебное пособие. — 2-е изд., стереотип. — К., 2001. — 351 с.
45. Давіков О. Д. Податок на додану вартість: Навч. посіб. — К., 2003. — 301 с.
46. Дема Д. І. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників у США і Україні. — 2 вид., доп. і перероб. Житомир: Полісся, 2001. — 224 с.
47. Дема Д. І. Методологічні зміни в оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників// Фінанси України. — 2001. — №3. — С. 19-23
48. Дем'яненко М. Я. Податок на додану вартість: економічна суть і механізм реалізації// Економіка АПК. — 2000. — №12. — С. 38 - 44
49. Дем'яненко М. Я. Основи податкових відносин в АПК. — К., 1999.— 72 с.
50. Дем'яненко М. Я. Проблеми ПДВ в агропромисловому виробництві// Фінанси України. — 2000. — №10. — СЮ - 16
51. Дем'яненко М. Я. Податковий механізм аграрного сектора в умовах переходу до ринку// Економіка України. — 1993. — №8. — С.27 - 35
52. Дем'яненко М. Я. Податкова система АПК в період становлення ринкових відносин// Економіка України. — 1996. — №11. — С.37 - 46
53. Дем'яненко М. Я. Основи податкових відносин в АПК. — К.: ІАЕ, УААН, 1999 —72 с.
54. Держава — податки — бізнес: (Із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки): Монографія /В. М.Суторміна, В. М.Федосов, В. ЛАндрущенко. — К., 1992. — 142 с
55. Д'яконова І. І. Податки та податкова політика України. — К., 1997. — 129 с
56. Загородній В. П. Податки та податковий контроль в Україні., К.: А.С.К., 2003. —620 с.
57. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Смовженко Т. С Фінансовий словник. — 3-є вид, випр. та доп. — К., 2000. — с. 340.
58. Іванов Ю. Б. Альтернативні системи оподаткування: Монографія, — К., 2002. — 204 с
59. Ісашина Г. Ю. Податковий менеджмент: Навч. посіб. — К., ЦУКП, 2003. — 314 с.
60. Концепція вдосконалення та розвитку грошової оцінки земель в Україні (Проект) / Інститут землеустрою УААН. — К.: 2001. — 31с.
61. Концепція податкової політики в агропромисловому комплексі / Комісія Верховної Ради України з питань АПК, земельних ресурсів соціального розвитку села, Інститут аграрної економіки УААН, Інститут економіки НАНУ, Міністерство сільськогосподарства та продовольства. / Відп. за випуск А. Даниленко та М. Дем'яненко. — К.: ІАЕ УААН, 1996. — 10 с.
62. Кравченко В. І. Місцеві фінанси України: Навч. посіб: К., Знання. — 1999.— 487 с.
63. Крисоватий А. І., Вакулич І. П. Податок на додану вартість в аспекті реформування податків на споживання // Фінанси України. — 2002. — №6.— СЮ- 15.
64. Концепція реформування податкової системи України. Авт. колектив: народних депутатів України — Губський Б. та ін., К. — 2000 — 50 с
65. Кузнєцова А. Я. Теорія фінансів: Навч. посіб. — Львів, 2001. — 240 с
66. Куценко Т. Ф. Бюджетна податкова політика: для самостійного вивчення дисципліни. — К., 2002. —311 с
67. Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник. — Х.:Конеум, 1998. — 448 с
68. Кушнарєва Т. С., Кучерявенко М. П. Система податкових органів України. — К., 2000.
69. Лойко П. Ф. Методические рекомендации по определению платы за земельные ресурсы для финансирования мероприятий по охране и улучшению земель // Комплексная обработка аэрокосмической и наземной информации в интересах землепользования и земельного кадастра: Сборник научных трудов под ред. П.Ф. Лойко. — М.: ВНИЦ «Аиус-агроресурсы», 1990. — с. 19-30.
70. Мельник В. М. Оподаткування та податкове регулювання виробництва. — Одеса, 1999.— 124с.
71. Мельник П. В. Словник-довідник для працівників Державної податкової служби. — К, 2001. — 206с.
72. Мельник В. М. Грицаєнко І. А. Оподаткування підприємницької діяльності.—Ірпінь, 2003.—218 с
73. Мельник В. М., Грицаєнко І. А., Іванишина О. С Оподаткування підприємницької діяльності: Навч. посібник. — К., 2003. — 301 с
74. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці: Навчальний посібник. —К., 2004.— 156 с
75. Онищенко В. О. Податковий аудит. — Ірпінь, 2003. — 418 с.
76. Онищенко В. О. Податковий контроль. Основи організації: Навчальний посібник. — К, 2003. — 431 с
77. Основи податкового права: Навч. посіб./ Гега П. Г., Доля Л. М. — 3 вид., випр. і доп. — К.: Знання, 2003 — 303 с.
78. Податок на додану вартість: 36. актів законодавства. — К.: Право, 1997. — 192 с.
79. Податок на додану вартість: Метод, посіб./ Н. Алпатова та ін., Д.: Баланс-Клуб, 2000. — 96 с.
80. Податки в Україні: від каральної до стимулюючої функції: 36. наук, ст. / За ред. Я. А. Жаліла. — К.: Альтерпрес, 2003. — 120 с
80. Податкова політика в Україні та її нормативно—правове забезпечення: Тематичний збірник в 2-х томах. —К., 2001. — 172 с
81. Про податки і збори населенню України: Посібник /Азаров М.Я., Бондаренко Г. 1., Мельник П. В., Лекарь С. 1., Зайцев В. І., Макаров Д. В., Тарантул Л. Л. — Ірпінь, 2000. — 206 с.
82. Саблук П. Аграрна складова в економічних реформах України // Вісник НАН України. — 2001. — № 2. — с. 43 — 59.
83. Саблук П. Нова економічна парадигма формування стратегії національної продовольчої безпеки України в ХХІ ст. — К.: ІАЕ УААН, 2001. — 94 с
84. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. — т. 1. — М. — Л.: Гос. соц. — экон. Изд-во, 1935. — XX 371 с.
85. Суторміна В. М., Федосов В. М., Андрущенко В. Л. Держава-податки-бізнес (із світового досвіду фіскального

- регулювання ринкової економіки). — К.: Либідь, 1992. — 328 с.
86. Теорія фінансів: Навч. посібник для студентів екон. спец. // За загальною редакцією Чернявського О. П., Мельника П. В., Мельника В. М. — К., 2000. — 385 с.
 87. Тимченко О. М. Податковий менеджмент: Навч-метод. посібник для само-ст. вивч. диск. — К., 2001. — 319 с.
 88. Ткаченко В., Каламбет С. Розвиток філософії оподаткування на основі визначення податкового потенціалу // Фінанси України. — 2001. — №1. — с 30-33.
 89. Федосов В. М., Львовчкін С. В. Проблеми розбудови податкової системи України // Фінанси України. — 1999. — № 6. — с 40 - 48.
 90. Фінанси сільськогосподарських підприємств (посібник з питань фінансових відносин у ринкових умовах)/За ред. М. Я. Дем'яненка. — К.: ІАЕ, 2000. — 604 с
 91. Фінанси в період реформування агропромислового виробництва / Дем'яненко М. Я., Алексійчук В. М., Борщ А. Г. та ін.; За редакцією М. Я. Дем'яненка — К.: ІАЕ УААН, 2002 — 645 с
 92. Фінансовий і ціновий механізм АПК в умовах переходу до ринку / Саблук П. Т., Дем'яненко М. Я., Шпичак О. М. Та ін. За ред. П. Т. Саблука, М. Я. Дем'яненка, О. М. Шпичака, Д. В. Полозенка. — К.: Урожай, 1993. — 350 с
 93. Юрій С І., Бескид Й. М. Бюджетна система України. — К., 2000. — 312 с.
 94. Юрій С. І., Таранов І.М. Оцінка ефективності надання пільг з оподаткування //Фінанси України. — 2002. —№ 12.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Петро Кузьмович БЕЧКО, Оксана Анатоліївна ЗАХАРЧУК

ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ

Навчальний посібник

Керівник видавничих проектів - *Б. А. Сладкевич*
Друкується в авторській редакції
Дизайн обкладинки - *Б. В. Борисов*
Редактор — *О. О. Лісна*
Коректор — *С. С. Савченко*

Підписано до друку 26.09.2008. Формат 60x84 1/16.
Друк офсетний. Гарнітура PetersburgС.
Умови, друк. арк. 9,45.
Наклад 1000 прим.

Видавництво «Центр учбової літератури»
вул. Електриків, 23
м.Київ, 04176
тел./факс 425-01-34, тел. 451-65-95,425-04-47, 425-20-63
8-800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)
e-mail: office@uabook.com
сайт: WWW.CUL.COM.UA

Свідоцтво ДК № 2458 від 30.03.2006

Віддруковано з готових діапозитивів замовника в ОП "Житомирська облдрукарня". Зам. 617.