

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.32849/2663-5313/2019.8.19>**Михайло Соф'їн,**

канд. юрид. наук, докторант

Науково-дослідного інституту публічного права

НЕРІВНОМІРНІСТЬ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ В УМОВАХ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНОГО КУРСУ УКРАЇНИ

У статті на основі аналізу наукових поглядів учених та норм чинного законодавства досліджено проблему нерівномірності податкового навантаження в контексті формування та реалізації фіскальної політики України в умовах євроінтеграційного курсу України. Наголошено, що до оцінки рівня суб'єктивного благополуччя дослідники включили не тільки пряму відповідь на питання про задоволеність, але й питання щодо позитивності/негативності щоденного досвіду людей. Прогресивність оподаткування, яку було виражено як різницю між максимальною та мінімальною податковими ставками або ж як різницю між податками, що їх сплачують індивіди, які мають дохід на рівні 167 % та 67 % від середнього, в обох випадках була пов'язана зі збільшенням суб'єктивного благополуччя та щоденного позитивного досвіду і, відповідно, зменшенням щоденного негативного досвіду. Обґрунтовано, що нині необхідність зменшення податкового навантаження в Україні не викликає жодних сумнівів, однак при цьому зниження повинно бути поступовим та супроводжуватись зниженням рівня витрат із державного бюджету. З'ясовано, що прогресивне оподаткування є необхідним кроком на шляху забезпечення рівномірного розподілу матеріальних благ між різними верствами населення та підтримання загальносуспільного блага на належному рівні. Зроблено висновок, що зменшення податкового навантаження в сучасних умовах може здатись хибним кроком, оскільки це начебто повинно зменшувати суму коштів, які потрапляють до державного бюджету, однак це не так. Головне призначення зниження податкового навантаження полягає у тому, щоб вивести несумлінних платників податків із тіні, а також створити умови, за яких великі платники податків будуть повністю відповідати за своїми податковими зобов'язаннями. Усе це у сукупності повинно створити «прозору» систему оподаткування та в результаті фактично збільшити надходження до бюджету. Однак, зменшуючи податкове навантаження, українському законодавцю слід знайти чіткий баланс для того, щоб система оподаткування України була якомога оптимальнішою та такою, що здатна активізувати інвестиційні процеси в державі.

Ключові слова: податкова система, суб'єкт господарювання, податкова ставка, матеріальні блага, фінансовий потенціал.

Постановка проблеми. Проблеми формування податкової системи, регулювання та оптимізації податкового навантаження є актуальним питанням для економіки України. На сучасному етапі розвитку показник податкового навантаження є основним критерієм ефективності системи оподаткування країни. Надмірне оподаткування разом із загальною економічною кризою сприятиме зростанню тінізації економіки, відтоку національних капіталів за кордон, зниженню ділової активності суб'єктів господарювання. Податкове навантаження є показником ефективності бюджетно-податкової політики, що характеризує сукупний вплив податків на економіку країни в цілому чи на окремих суб'єктів господарювання [1]. У цьому контексті слід погодитись із точкою зору Ю. Дроговоз та В. Дубровського, які, аналізуючи проблематику податкової системи,

наголошують, що сучасна українська економіка страждає від величезного, порівняно з країнами зі схожим рівнем розвитку, податкового навантаження.

Стан дослідження. Окремі проблемні питання формування та реалізації фіскальної політики у своїх наукових дослідженнях розглядали: М. Кучерявенко, Г. Бех, В. Андрущенко, Т. Меркулова, М. Гридчина, Д. Кобильнік, В. Тропина, Н. Вдовиченко, В. Білоцерківець, Я. Жаліло, О. Дмитрик, А. Крисоватий, С. Маслюченко, Я. Литвиненко та багато інших. Однак, незважаючи на чималу кількість наукових розробок, в юридичній літературі відсутні комплексні дослідження, присвячені проблемі нерівномірності податкового навантаження в контексті формування та реалізації фіскальної політики в умовах євроінтеграційного курсу України.

Мета статті – розглянути проблему нерівномірності податкового навантаження в контексті формування та реалізації фіскальної політики в умовах євроінтеграційного курсу України

Виклад основного матеріалу. Натепер, якщо враховувати ЄСВ, податкове навантаження в Україні сягає майже 40 % від ВВП. На жаль, аби зменшити цей тягар в абсолютному вимірі, треба спочатку скоротити бюджетні витрати. Утім, насправді він становить набагато менше, ймовірно близько 30 %, завдяки широким масштабам ухилення та мінімізації податків. Фактично економіка у такий спосіб пристосовується до завеликого податкового навантаження. Але проблема насамперед у тому, що завдяки великій дискреції податкових органів це відбувається нерівномірно: тиск перекладається на сумлінних платників та тих, хто не здатен захиститися від податківців, натомість деякі інші отримують фактичні податкові привілеї. Це робить оподаткування не просто несправедливим, а перетворює його на засіб нечесної конкуренції, встановлення монополій, отримання адміністративної (корупційної) ренти тощо [2, с. 3]. Л. В. Слюсарєва щодо вказаної проблеми пише, що сучасні умови господарювання характеризуються високим рівнем інтеграційних та глобалізаційних процесів, підвищенням ступеня відкритості економік різних країн та зростанням ролі міжнародних корпорацій. Це, у свою чергу, підтверджує значимість функціонування ефективної податкової системи, яка б характеризувалася високою конкурентоспроможністю та сприяла формуванню позитивного іміджу країни у світовому економічному просторі. Сьогодні проблема ефективної системи оподаткування є досить актуальною та вирішується у численних працях науковців шляхом аналізу податкового навантаження як основної категорії, що відображає результат функціонування податкової системи держави. Тому сьогодні питання податкового навантаження привертає до себе дедалі більшу увагу з боку науковців, фінансистів та практиків у сфері оподаткування [3, с. 321]. Дослідниця справедливо підкреслює, що наразі в Україні немає однозначної оцінки важкості податкового навантаження. Деякі вчені та державні діячі зазначають, що податкова система «не є надмірно жорсткою, рівень оподаткування не є надто великим». Проте одночасно наголошують на існуванні досить високого рівня потенційного податкового навантаження: якщо суворо дотримуватися податкового законодавства, рівень стягнень податків наближається до 35-40 % ВВП, що зіставний

з рівнем розвинених європейських країн [3, с. 321-322]. М. Б. Кондратенко зазначає, що досягнення оптимального рівня податкового навантаження можливе лише за умови правильного його розподілу між платниками податків. Саме чітко визначені засади розподілу податкового навантаження сприяють його рівномірності і зменшенню обтяжливості для платників податків. Погоджуючись із Д. Харко та М.Б. Кондратенко, відзначимо, що обтяжливість податкової системи України визначається не величиною податкових ставок, а насамперед нерівномірністю податкового навантаження» [4]. Справді, легше змиритися з існуванням об'єктивно встановленого високого рівня податкового навантаження, але за умови його рівномірного розподілу [5].

Для розв'язання зазначеної проблеми необхідно:

а) по-перше, розвивати прогресивне оподаткування. А. Пігу свого часу відзначав, що якщо платників податків цікавлять не символи і гроші, а речі, які дозволяють задовольнити відповідні потреби, якщо шкала податку на доходи будується так, що збиток всіх платників податків однаковий незалежно від рівня їхнього доходу, то обсяг роботи не буде зумовлюватися очікуваннями, пов'язаними з вилученням податку [6, с. 335]. Корисність саме прогресивного оподаткування вже неодноразово була доведена зарубіжними дослідниками. Так, французький економіст Томас Пікетті на основі величезного масиву статистичних історичних даних досліджує динаміку економіки в різних країнах. Він доходить висновку, що капіталістичній системі притаманна постійна тенденція до концентрації капіталу в руках найбагатших та, відповідно, до збільшення нерівності. У перспективі ці тенденції, на його думку, можуть призвести до згубних наслідків для суспільства, якщо не намагатися їх зупинити. Одним із інструментів для подолання цих тенденцій і їх негативних наслідків, вважає Пікетті, і має бути прогресивне оподаткування, яке зменшить концентрацію капіталу та нерівність, а отже, допоможе уникнути катастрофічних наслідків [7]. Основним аргументом на користь прогресивного оподаткування на рівні окремих суспільних систем, пишуть О. Дзучак та А. Гладун, є те, що дохід має спадну граничну корисність. Інакше кажучи, кожна наступна гривня має для індивіда меншу користь, ніж попередня. Індивідуальні винятки можливі, але загалом для людини із заробітною платнею 2000 грн. додаткова тисяча матиме більший ефект, ніж для людини із з/п 10000 грн. Крім того, серед вищих класів зростання доходів

набуває ознак гри з нульовою сумою, оскільки має місце демонстративне споживання. Тобто збільшення доходу не приводить до збільшення суб'єктивного благополуччя, а лише до конкуренції споживання. Виходячи з цього, перерозподіл частини багатства до тих, для кого воно матиме більшу користь, має сенс. Що ж стосується макrorівня, то, продовжують дослідники, загалом прогресивне оподаткування має позитивний вплив на суб'єктивне благополуччя. У статті «Прогресивне оподаткування й суб'єктивне благополуччя народів» (Oishi та ін. 2012) автори знаходять позитивний зв'язок між прогресивністю оподаткування та суб'єктивним благополуччям у 54 країнах. До оцінки рівня суб'єктивного благополуччя дослідники включили не тільки пряму відповідь на питання про задоволеність, але й питання щодо позитивності/негативності щоденного досвіду людей. Прогресивність оподаткування, яку було виражено як різницю між максимальною та мінімальною податковими ставками або ж як різницю між податками, що їх сплачують індивіди, які мають дохід на рівні 167 % та 67 % від середнього, в обох випадках була пов'язана зі збільшенням суб'єктивного благополуччя та щоденного позитивного досвіду і, відповідно, зменшенням щоденного негативного досвіду. Дослідники вказують на проміжну ланку між позитивним досвідом і прогресивним оподаткуванням – суспільні блага, такі як громадський транспорт, освіта та медицина. Доступність цих суспільних благ збільшується за рахунок прогресивного оподаткування, що, у свою чергу впливає, на суб'єктивне благополуччя й щоденний досвід громадян. Вони доходять висновку, що прогресивне оподаткування чи багатство країни не обов'язково ведуть до щасливого суспільства. Але правильне використання цього багатства, яке можна перерозподіляти, наприклад, через прогресивне оподаткування й інвестувати у суспільні блага, збільшує добробут і щастя в суспільстві [7].

Тож прогресивне оподаткування є необхідним кроком на шляху забезпечення рівномірного розподілу матеріальних благ між різними верствами населення та підтримання загальносуспільного блага на належному рівні;

б) по-друге, забезпечити належний рівень законності у сфері податкових відносин, адже прогресивне оподаткування є ефективним і призводить до реальних позитивних зрушень тільки тоді, коли платники податків сумлінно виконують свої зобов'язання перед бюджетом. Очевидно, що зміна підходу до оподаткування, а саме збільшення ставок, може і, скоріш за все, призведе до при-

ховування реальних доходів для того, щоб скористатися найменшою ставкою. З метою запобігання такій ситуації слід:

– активно впроваджувати правовиховні та правоосвітні заходи з метою підвищення рівня правової свідомості і культури платників податків. Правосвідомість – це система почуттєвих і мислених образів комунікативно-вольової спрямованості, через які відбувається безпосереднє і опосередковане сприйняття правової реальності – ставлення до чинного, минулого і бажаного права, до діяльності, пов'язаної з правом, до правових явищ та поведінки людей у сфері права [8, с. 92]. О. Ф. Скакун наголошує, що правосвідомість пов'язана зі знанням права, ставленням до права, поведінкою у правовій сфері. Ключовий пункт правосвідомості – усвідомлення людьми цінностей права, прав і свобод людини й оцінка чинного права з огляду на його відповідність загальнолюдським цінностям, закріпленим у міжнародних документах про права людини. Це означає, що міжнародна гуманітарна правосвідомість має пріоритет перед національною. Правосвідомість є суб'єктивною формою реалізації функцій права [8, с. 92]. Правосвідомість відображає, зазначають М. В. Цвік та інші, правову дійсність, що склалася за конкретно-історичних умов у тій чи іншій країні, але водночас впливає на функціонування й розвиток правової системи. Вона є активним елементом системи правового регулювання суспільних відносин – право не може здійснювати свій регулятивний вплив інакше як через людей, безпосередньо впливаючи на їхню свідомість. За посередництвом правових ідей та теорій, почуттів та емоцій норми права, інші правові явища оцінюються з точки зору життєвих потреб та інтересів людей і суспільства, справедливості, формуються установки на правову поведінку, уявлення щодо критеріїв ефективності правового регулювання, шляхів реформування та удосконалення законодавства, судово-правової системи, юридичної практики [9, с. 235]. Щодо правової культури, то під нею розуміється зумовлений всім соціальним, духовним, політичними економічним ладом якісний стан правового життя суспільства, що виражається в досягнутому рівні розвитку правової діяльності, юридичних актів, правосвідомості і загалом у рівні правового розвитку суб'єкта (людини, різних груп, всього населення), а також ступені гарантованості державою і громадянським суспільством свобод і прав людини. Звідси правова культура – певна «якість» правового життя суспільства, рівень його розвитку [10, с. 307-308]. Одним із ключових факторів, що зумовлюють, визначають стан правової

культури суспільства, є насамперед рівень розвитку правової свідомості населення, тобто те, наскільки освоєно їм такі правові феномени, як цінність прав і свобод людини, цінність правової процедури під час вирішення суперечок, пошук компромісів і т. д., наскільки інформоване в правовому сенсі населення, його соціальні, вікові, професійні та інші групи, яке емоційне ставлення населення до закону, суду, різних правоохоронних органів, юридичних засобів і процедур, як і установка громадян на дотримання (недотримання) правових приписів і т. д. [10, с. 308]. Отже, запроваджуючи та розвиваючи прогресивне оподаткування, контролюючі органи мають не просто нав'язувати силою нові правила оподаткування, а чітко та послідовно роз'яснити платникам податків корисність та цінність такого підходу. Вони, платники податків, мають усвідомлювати, що належне, сумлінне виконання ними своїх податкових обов'язків – необхідний внесок як у їхнє індивідуальне, так і в загальносоціальне благополуччя;

– більший акцент робити на оподаткуванні нетрудових доходів. Це зумовлено тим, що значна частина прихованих доходів легалізується шляхом придбання предметів розкоші, інвестування коштів у цінні папери тощо. Звідси, як справедливо зауважує М. Б. Кондратенко, принцип рівномірності розподілу податкового навантаження в Україні слід намагатися реалізувати не через прогресивну шкалу оподаткування, а в інший спосіб. Йдеться про те, що доходи громадян, які не були оподатковані під час їх виплати, можна оподаткувати за допомогою інших податків – ПДВ, акцизний податок, податки на нерухомість, дивіденди, процентні доходи. Крім того, удосконалення потребує підхід до диференціації доходів з метою оподаткування. Йдеться про те, що джерело походження доходу має враховуватися під час встановлення ставки [5];

в) по-третє, впровадження у механізм оподаткування такого принципу, як оптимальність, що наразі відсутній у чинному українському законодавстві, зокрема у ПК України. Оптимальність як засадниче положення передбачає можливість використання платниками податків законних методів для забезпечення найбільш прийнятної для себе рівня податкового навантаження. Слід погодитися з твердженням про те, що вироблення механізму оптимізації податкового навантаження на підприємстві є головною умовою його стабільного розвитку. Використання методів оптимізації та вибір оптимального варіанту оподаткування дасть можливість підприємству сплачувати податкові

платежі в необтяжливому для нього розмірі, спрямовувати зекономлені кошти на подальший розвиток та зменшити податкові ризики. Такий елемент управління податковими потоками підприємства збалансовує відносини між фіскальними органами та суб'єктами господарювання, що надає, у свою чергу, державі забезпечення повного надходження податкових платежів до бюджету [11, с. 82]. Закріплення зазначеного принципу є важливим ще й тому, що сьогодні досить часто контролюючі органи розцінюють спробу платників податків оптимізувати свої податкові виплати як ухиляння від сплати податків, тобто як протиправну діяльність. Така ситуація, вочевидь, пояснюється тим, що «оптимізація» тлумачиться контролюючими органами як абсолютна мінімізація розміру податкових зобов'язань, що є непарвильним. Як справедливо наголошує Р. В. Юрчишена, розмірковуючи про оптимізацію оподаткування, податковий менеджмент підприємства передбачає розробку управлінських рішень, спрямованих на формування фінансового потенціалу і підвищення його ефективності. Його основна мета не зводиться до абсолютної мінімізації податкових платежів, а полягає в активному впливі на максимізацію чистого прибутку підприємства при заданих параметрах податкового середовища і ринкової кон'юнктури [11, с. 80].

Висновки. Таким чином, натеper в Україні потреба зменшення податкового навантаження не викликає жодних сумнівів, однак при цьому це зниження повинно бути поступовим та супроводжуватись зниженням витрат із державного бюджету. Крім того, слід звернути увагу і на те, що, окрім вказаного вище, проведення податкової реформи, зокрема, в частині зниження податкового навантаження повинно проводитись разом зі змінами у сфері оплати праці, а також економічно обґрунтованого розширення пакета соціальних послуг і гарантій працюючому населенню. На завершення слід вказати, що зниження податкового навантаження вимагає також реформування податкових органів в Україні.

У підсумку наукового дослідження підкреслимо, що зменшення податкового навантаження в сучасних умовах може здатись хибним кроком, оскільки це начебто повинно зменшувати суму коштів, які потрапляють до державного бюджету, однак це не так. Головне призначення зниження податкового навантаження полягає у тому, щоб вивести несумлінних платників податків із тіні, а також створити умови, за яких великі платники податків будуть повністю відповідати за своїми податковими зобов'язаннями. Усе

це у сукупності повинно створити «прозору» систему оподаткування та в результаті фактично збільшити надходження до бюджету. Однак, зменшуючи податкове навантаження, українському законодавцю слід знайти чіткий баланс для того, щоб система оподаткування України була якомога оптимальнішою та такою, що здатна активізувати інвестиційні процеси в державі.

Список використаних джерел:

1. Федосова В. Е. Проблеми податкової системи та податкового навантаження України. *Економіка і регіон*. 2015. № 2 (51). С. 90-93.
2. Дроговоз Ю., Дубровський В. Інституційні проблеми української податкової системи та шляхи їх вирішення. Київ, 2015. С. 32. URL: https://grg.org.ua/uploads/files/source/Policy_Tax_Reform_RPR.pdf (дата звернення: 10.08.2019).
3. Соціально-економічні проблеми сучасності: матеріали II Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції (м. Маріуполь, 15 червня 2018 р.). Маріуполь, 2018. 480 с.
4. Харко Д. Правова природа тіньової економіки: поняття, причини та напрями детінізації. *Вісник Львівського університету. Серія «Юридична»*. 2011. Вип. 52. С. 351–357.
5. Кондратенко М. Б. Розподіл податкового навантаження на фізичних осіб в Україні та напрями його оптимізації. *Актуальні проблеми економіки*. 2014. № 3. С. 414-422. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ape_2014_3_52 (дата звернення: 10.08.2019).
6. Пигу А. Экономическая теория благосостояния: в 2 т. Москва: Прогресс, 1985. Т. 1. 512 с.
7. Дзучак О. Гладун А. Прогресивне оподаткування робить людей щасливішими, але чи допоможе воно Україні? *Журнал «Спільне»*. URL: <https://commons.com.ua/uk/progresivne-opodatkovannya-robit-lyudej-shhaslivishimi-ale-chi-dopomozhe-vono-ukrayini/> (дата звернення: 10.08.2019).
8. Скакун О. Ф. Теорія права і держави: підручник. 2-ге видання. Київ: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2010. 520 с.
9. Загальна теорія держави і права: підручник / М. В. Цвік, В. Д. Ткаченко, Л. Л. Богачова та ін.; за ред. М. В. Цвіка, В. Д. Ткаченка, О. В. Петришина. Харків: Право, 2002. 432 с.
10. Теорія государства и права: учебник / под ред. В.К. Бабаева. Москва: Юристъ, 2003. 592 с.
11. Железнова Д. С., Юрчишена Р. В. Механізм оптимізації податкового навантаження в системі корпоративного податкового менеджменту. *Фінанси, облік, банки*. 2018. № 1(23). С. 73-83.

The article analyzes the problem of uneven tax burden in the context of the formation and implementation of fiscal policy of Ukraine in the context of the European integration course of Ukraine on the basis of the analysis of scientific views of scientists and the norms of the current legislation. It was emphasized that before the assessment of the level of subjective well-being, researchers included not only a direct answer to the question of satisfaction, but also the question of the positiveness/negativity of people's daily experience. The progressiveness of taxation, which was expressed as the difference between the maximum and minimum tax rates or the difference between the taxes paid by individuals who have income of 167% and 67% of the average, in both cases was associated with an increase in the sub-native well-being and daily positive experiences, as well as a decrease in the daily negative experience. It is substantiated that today in Ukraine the need to reduce the tax burden is not in doubt, but at the same time this decrease should be gradual and accompanied by a decrease in the level of expenditure from the state budget. It has been determined that progressive taxation is a necessary step towards ensuring an even distribution of material wealth between different sections of the population and maintaining the public good at an appropriate level. It is concluded that a reduction in the tax burden in modern conditions on the one hand may prove to be a false step, because it seems to reduce the amount of funds that fall into the state budget, but this is not the case. The main purpose of reducing the tax burden is to withdraw bad taxpayers from the shadow, as well as to create conditions under which large taxpayers will fully comply with their tax liability. All this in its totality should create a "transparent" tax system and as a result, actually increase revenues to the budget. However, reducing tax burden, the Ukrainian legislator should find a clear balance in order for Ukraine's taxation system to be as optimal as possible and capable of intensifying investment processes in the state.

Key words: tax system, economic entity, tax rate, material wealth, financial potential.

