

ПРИНЦИПИ РЕАЛІЗАЦІЇ ФІСКАЛЬНОГО ТА РЕГУЛЮЮЧОГО ПОТЕНЦІАЛУ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФОП

PRINCIPLES OF REALIZATION OF FISCAL AND REGULATORY POTENTIAL OF THE INCOME TAX OF INDIVIDUALS- ENTREPRENEURS

У статті досліджені принципи реалізації фіскального та регулюючого потенціалу податку на доходи фізичних осіб-підприємців. Проаналізовано сутність податкового навантаження та його складники в контексті оподаткування доходів малого підприємства. Визначена загальна форма пошуку принципів «оптимального оподаткування» та суспільні наслідки оподаткування ФОП.

Ключові слова: фізичні особи-підприємці, оподаткування, фіскальний потенціал, регулюючий потенціал, податкове навантаження, принципи оподаткування.

В статье исследованы принципы реализации фискального и регулирующего потенциала налога на доходы физических лиц-предпринимателей. Проанализированы сущность налоговой нагрузки и ее составляющие в контексте налогообложения доходов малого предпринимательства.

Определена общая форма поиска принципов «оптимального налогообложения» и общественные последствия налогообложения ФЛП.

Ключевые слова: физические лица-предприниматели, налогообложение, фискальный потенциал, регулирующий потенциал, налоговая нагрузка, принципы налогообложения.

In the article the principles of realization of fiscal and regulatory potential of the income tax of individuals-entrepreneurs are researched. The essence of the tax burden and its components in the context of taxation of small business incomes is analyzed. The general form of the search for the principles of "optimal taxation" and the social consequences of the taxation of the private limited company is determined.

Key words: physical persons-entrepreneurs, taxation, fiscal potential, regulatory potential, tax burden, principles of taxation.

УДК 336.201

Лебеда М.О.

к.е.н., старший викладач кафедри фінансів
ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

Постановка проблеми. Формування фіскального і регулюючого потенціалу оподаткування доходів ФОП відбувається в процесі узгодження суперечливих пріоритетів податкової політики, що передбачають, з одного боку, прагнення повною мірою реалізувати ті можливості акумуляції фінансових ресурсів до бюджетів всіх рівнів, які надає досягнутий рівень масштабів та ефективності національного виробництва, з іншого – прагнення звести до можливого мінімуму викривлення ринкової конкуренції і вплив податкового тиску, що пригнічує економічну активність. Важливість останньої групи пріоритетів особливо зростає в умовах підвищення мобільності факторів виробництва, в тому числі й міжнародної, що перетворює кожну національну економіку на конкурента інших у боротьбі за розміщення високотехнологічних виробництв із масштабним попитом на кваліфіковані ресурси праці, що поряд із прагненням до інтеграції до міжнародних економічних об'єднань (у разі України – до ЄС) суттєво обмежує вибір важелів регуляторного (й особливо стимулюючого) фіскального впливу.

У таких умовах аналіз принципів реалізації фіскального та регулюючого потенціалу податку на доходи ФОП допоможе виявити основні фактори, що впливають на економічну активність ФОП, на їхню схильність обирати офіційний сектор економічної активності замість незареєстрованої діяльності та спрощену систему оподаткування замість загальної.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні основи оптимізації суспільних наслідків оподаткування особистих доходів (personal income

taxing) у західній науковій літературі розкриваються через формальне моделювання умов (рівня та розподілу податкового навантаження, структури податків), що дають змогу максимізувати податкові надходження за умови прийняттого рівня викривлення ринкової конкуренції, зниження ресурсних можливостей для розширення економічної активності та добробуту учасників ринкових угод (наприклад [1]). Показово, що у вітчизняній літературі поширений на перший погляд схожий, але все таки принципово відмінний підхід. Вітчизняні науковці формулюють суперечність між фіскальною результативністю й втратами економічної ефективності ринкової взаємодії як «мінімальні викривлення конкуренції за заданого рівня податкових надходжень». Так, наприклад, у роботі М. Слатвінської висловлюється солідарність з приводу критерію ефективності як здатності забезпечувати цільові обсяги податкових надходжень за мінімального негативного впливу на економічну ефективність [2, с. 69], і вже на наступній сторінці згаданого дослідження першим критерієм для оцінки ефективності системи оподаткування названо «достатність», тобто «забезпеченість дохідної частини бюджету необхідними засобами» [2, с. 70].

У західній науковій літературі переважає постановка завдання «як збільшити надходження за заданого рівня втрат ефективності та пригнічення темпів зростання» (наприклад [3]). Тобто фіксується і використовується як заданий цільовий параметр саме певний рівень обмежень щодо виконання стимулюючої й регулюючої функції: не вищі за прийнятні на сучасному етапі розвитку суспільства втрати приватного сектору від

податкового тиску. У вітчизняній літературі переважно фіксується певний розмір податкових надходжень, і постановка завдання звучить як «найменші можливі втрати за заданого рівня надходжень» (наприклад, [2, 4]). Вітчизняні науковці, що активно співпрацюють із міжнародними організаціями, виконуючи грантові дослідження в галузі суспільних наслідків оподаткування доходів в Україні, підкреслюють, що «нехтування всім комплексом суспільних наслідків податкової політики, зумовлене прагненням досягти найбільших розмірів податкових надходжень, веде до руйнування нормальних механізмів економічного відтворення, примушує підприємства заміщати заходи з підвищення організаційно-технічного рівня оптимізацією оподаткування та пошуком шляхів потрапляння до груп «преференційного оподаткування» [5, с. 25].

Постановка завдання. Метою дослідження є визначення основних принципів та засад реалізації фіскального та регулюючого потенціалу податку на доходи фізичних осіб-підприємців, аналіз сутності та основних складників податкового навантаження на цю групу платників податків, а також оцінка суспільних наслідків оподаткування для малого підприємництва.

Виклад основного матеріалу дослідження. Домінування фіскальних пріоритетів оподаткування особистих доходів в умовах України виступає в ролі жорсткого обмеження оптимізації складного комплексу суспільних наслідків оподаткування. Таке домінування пояснюється низкою причин, що виражають специфічність організаційно-економічного та методичного забезпечення функціонування податкових органів в Україні.

По-перше, показники наповнення бюджету значно простіше використовувати для планування, контролю й оцінки результативності роботи фіскальної служби, ніж показники впливу оподаткування на економічну активність населення, чи параметри господарської діяльності платників податків. Останні перебувають під дією цілої низки чинників, що можуть виявитися більш впливовими, ніж діяльність податкових служб, а характер їхньої дії не контролюється фіскальними органами. Отже, досить важко оцінити і визначити внесок саме податкової політики та важелів її реалізації в динаміку економічної активності, обсягів інвестицій чи розмірів видатків на оплату праці. Феномен схильності урядових структур обирати для контролю своєї діяльності більш доступні та прості у визначенні, а не більш відповідні змісту завдань таких структур показники описано в низці відомих наукових робіт західних учених (наприклад [6;7]).

По-друге, недоліками науково-методологічної бази планування й оцінки результативності діяльності вітчизняних податкових органів є те, що теоретичний апарат, розроблений західною наукою ще в ХХ ст., випробуваний за досвідом багатьох

розвинутих країн, практично не використовується вітчизняними науковцями. Це формує один із напрямів удосконалення методологічного забезпечення оподаткування доходів ФОП: гармонізацію вихідних положень концепцій, покладених в основу вітчизняної податкової політики, із провідними досягненнями західної економічної науки.

Базове бачення обмежень реалізації фіскального і регулюючого потенціалу оподаткування малого і середнього бізнесу та ФОП зокрема можна викласти таким чином. По-перше, зростання податкового тиску спричиняє негативний вплив на економічну активність малого бізнесу. Більше того, після певної межі економічна активність стає еластичною до зростання ставок оподаткування (коефіцієнт еластичності зміни бази оподаткування до зміни податкових ставок стає більшим за «1»), і внаслідок цього скорочується навіть загальна сума податкових надходжень, а не лише масштаби економічної діяльності, оцінені через обсяги виробництва, створених доходів чи чисельності зайнятих. Цей аспект виражено в моделі, що відома як «крива Лаффера» та тривалий час виступає об'єктом досить жорсткої критики з боку науковців, що вважають важливішим не сам рівень податкового тиску, а якість взаємодії уряду і підприємців, спроби комплексної оцінки якої містять, наприклад, рейтинги «doing business» та інші міжнародні програми з оцінки якості інститутів державного економічного регулювання [8; 9].

По-друге, податковий тиск зумовлює поведінкові викривлення, тобто змінює параметри, за яких фірма максимізує прибутки, заміщуючи умови найбільшої виробничої ефективності умовами зменшення податкового навантаження. Зрозуміло, що коли фірми відхиляються від тих умов виробництва, що дозволяють мінімізувати витрати, прагнучи зменшити податкові зобов'язання, це стає чинником невиправданих витрат ресурсів та зменшує суспільний добробут. Провідний напрям еволюції теорії оподаткування особистих доходів від підприємницької діяльності виражає пошук умов, що дозволяють досягати бажаних фіскальних результатів, спричиняючи мінімальні втрати добробуту й економічної активності від оподаткування. Такі втрати вважаються пов'язаними з двома описаними вище аспектами – пригніченням економічної активності через вилучення ресурсів з приватного сектору і викривленням економічної поведінки, через заміщення стимулів до мінімізації виробничих витрат стимулами до зменшення податкових зобов'язань [10–13].

Отже, по-перше, розгляд оподаткування доходів загалом і доходів ФОП зокрема лише в контексті реалізації фіскального потенціалу є беззмістовним. Тоді наукове дослідження зводиться до пошуку умов максимізації поточних податкових надходжень за ігнорування цілого комплексу інших

суспільних наслідків оподаткування. Але оподаткування впливає на диференціацію доходів у суспільстві, на економічну активність населення, на моделі розвитку бізнесу, що стають поширеними чи занепадають. Недарма вітчизняні підприємці традиційно називають недоліки податкової системи провідним чинником, що обмежує їхню інноваційну активність [14].

Отже, якщо ігнорувати весь цей комплекс суспільних наслідків оподаткування, то можна продовжувати досліджувати «фіскальний потенціал оподаткування особистих доходів самий по собі», без урахування впливу оподаткування на структурні та поведінкові (наприклад, інноваційна активність підприємців) зміни в економіці. Але цінність результатів таких досліджень викликає сумніви.

Першим кроком до врахування комплексу суспільних наслідків оподаткування є поглиблення розуміння терміна «податкове навантаження». Саме він використовується для кількісної оцінки негативного тиску оподаткування на масштаби господарської діяльності та економічну активність населення. Відповідно, від трактовки і способів розрахунку цього показника залежить пояснення обмежень, що накладаються вимогами суспільно-економічного розвитку на реалізацію фіскального потенціалу оподаткування. Цей термін використовується у вузькому та широкому розумінні.

У вітчизняній науковій літературі явно переважає вузьке розуміння податкового навантаження як характеристики відношення податкових платежів до суми доходів платника. При цьому за наявності величезного масиву літератури, присвяченої саме проблемам сутності й кількісної оцінки податкового тягара, дискусія обмежується здебільшого двома аспектами.

По-перше, дискусією між прибічниками «безпосередньо кількісного» визначення податкового навантаження, що за всієї різноманітності визначень, наведених у роботах [15; 16], передбачає, що сутність податкового навантаження розкривається через співвідношення суми податкових платежів і суми доходів. Тоді проблематика оцінки податкового навантаження зводиться лише до вибору показника доходу і показника суми податкових надходжень.

По-друге, дискусія між прибічниками «якісного тлумачення» податкового тягара, що розкривають зміст цього терміна через характеристику впливу фіскальної функції оподаткування на підприємства, галузі та приватний сектор економіки загалом, тлумачать цей термін як вираження відносин, що складаються між урядом і господарюючими суб'єктами [17;18]. Однією з полюсних, відмінних від інших є концепція, що передбачає тлумачення податкового тягара як форми прояву ціни суспільних благ та інших форм економічної активності держави, розглядаючи взаємодію між економіч-

ними суб'єктами і державою в контексті обміну: податки – ціна благ, що надаються державою.

У широкому розумінні термін «податковий тягар» використовується для позначення сукупної оцінки тягот, які виникають для платників податків внаслідок виконання фіскальних зобов'язань. Так, у спільному дослідженні українських і західних науковців під податковим навантаженням розуміється не лише власне сума податкових та інших обов'язкових платежів, а й сума видатків, зумовлених веденням податкової звітності. Суто в структурному плані вартість оподаткування складається з таких елементів:

1. Коштів у формі податку, який має бути сплачений державі. Цей компонент фактично визначає так зване номінальне податкове навантаження (statutory tax burden). Розмір платежів залежить від величини ставок оподаткування, їхньої структури, а також правил визначення бази оподаткування. У свою чергу податкові платежі можна поділити на дві основні групи, а саме:

1а) оподаткування доходу;

1б) соціальні платежі (внески на обов'язкове соціальне страхування).

2. Витрати, пов'язані з дотриманням податкового законодавства (tax compliance costs). Йдеться про витрати на визначення (розрахунок) величини податкових платежів, документальне оформлення та сплату податку. Такі витрати, як правило, зростають зі збільшенням кількості податків, які має сплатити підприємець, ускладненням правил та процедур оподаткування. Вони також залежать від кількості рівнів урядування, на яких здійснюється справляння та збір податків [19, с. 7].

Особливо важливим є врахування таких (tax compliance costs) видатків для пояснення впливу оподаткування на малий бізнес і мікропідприємництво. Адже видатки на оплату праці чи навіть періодичну оплату послуг кваліфікованого бухгалтера можуть бути значно вищими, ніж передбачені законодавством податкові платежі і, відповідно, значно впливовішими щодо економічної активності малого підприємництва і вибору режиму економічної діяльності. Так, для I групи ФОП в Україні податки не можуть перевищувати 10% мінімальної зарплати, для II групи – 20%, що, зрозуміло, менше за оплату праці податкового бухгалтера.

Відповідно до принципу «віддачі від масштабу», саме другий складник податкового навантаження матиме більший пригнічувальний вплив саме на малий бізнес, бо постійні видатки на ведення податкової звітності будуть накладатися на менші розміри виручки і займати вищу частку сукупних видатків. Ця теза отримала теоретичне обґрунтування і використовується як важливе вихідне положення методичного забезпечення податкової політики, як, наприклад, у [20; 21].

Отже, важливо, що у структурі податкового навантаження традиційно виділяють дві складові частини. Перша – власне податкові зобов'язання, що визначаються згідно з розмірами бази оподаткування та ставками податків. Друга – так звані «витрати дотримання податкового законодавства», що закономірно мають сильніший пригнічувальний вплив на економічну активність малого бізнесу, ніж великого, та зумовлюють особливу вагомість заходів, що впливають саме на цей складник податкового навантаження на малих підприємств, насамперед – на ФОП. Оскільки сам вибір організаційно-правової форми ведення бізнесу без створення юридичної особи свідчить про прагнення мінімізувати витрати на юридичне супроводження господарської діяльності, спрямованість на мінімізацію видатків, необхідних для збереження легального статусу діяльності.

Другий напрям удосконалення усталеного у вітчизняній науці аналітичного інструментарію пояснення, оцінки і прогнозування суспільних наслідків оподаткування доходів підприємств, зокрема ФОП, – конкретизація досить загальних теоретичних принципів оподаткування та оцінка можливості їх застосування в умовах вітчизняної економіки. В цьому сенсі особливо важливою є низка базових принципів щодо реалізації фіскального та регулюючого потенціалу оподаткування особистих доходів за умови мінімізації негативних наслідків посилення податкового тиску та викривлень, зумовлених диференціацією податкового тиску між різними групами платників.

Перший з таких принципів походить від теоретичних узагальнень, зроблених ще в межах класичної економічної теорії. Незважаючи на якісні відмінності системи оподаткування на початкових етапах розвитку капіталістичних економічних систем, це положення зберегло свою актуальність та не відкинуто більш сучасними напрямками економічної науки, а доповнено й розвинуто, продовжуючи відігравати роль важливого методологічного принципу побудови систем оподаткування. Цей принцип стосується розподілу податкового навантаження між факторними доходами, що мають якісно відмінне значення для економічної діяльності. Заробітна плата і доходи на капітал розглядаються як такі, що необхідні для збереження пропозиції ресурсів їх власників – вони встановлюються ринком на мінімальному рівні, необхідному для спонукання власників для певного обсягу пропозиції їх ресурсів. А от рента (спочатку трактувалася лише як земельна, а потім – і як частина доходу від постачання будь-якого іншого ресурсу, що виражає надлишок над кращою доступною для власника ресурсу альтернативою) тлумачиться як дохід, зміна розміру якого не впливатиме на обсяги пропозиції відповідного ресурсу. Відповідно, саме на рентні доходи має бути покладений

переважний тягар оподаткування, щоб отримувати бажані обсяги податкових надходжень ціною найменшої стагнації економічної активності, оскільки навіть повне вилучення рентної частки доходів не зумовить зменшення пропозиції ресурсу, а отже, не знизить обсяги пропозиції і рівень економічної активності. Так, у А. Маршала: «рента є надлишок валового доходу від використання землі над тим, що необхідно для збереження сталого обсягу сільськогосподарського виробництва, та надлишок валового доходу від покращеної землі понад те, що потрібно для того, щоб винагородити його за щорічні витрати нових порцій капіталу і праці» [22, с. 44]. Врахувавши, що рентний елемент може бути присутнім в складі доходу від будь-якого ресурсу, а не лише від землі, знаходимо визначення ренти як «віддачі активу понад його найкращий альтернативний дохід» [23, с. 508]. Відповідно, можемо обґрунтувати, що лише стосовно рентних доходів, вилучаючи певну їх частку у вигляді податку, суспільство не стикається із згортанням пропозиції ресурсів і стагнацією виробництва в приватному секторі.

Стосовно застосування цього теоретичного положення до оподаткування прибутків від малого бізнесу важливо, що передумовою виникнення рентних доходів традиційно вважаються обмеження насичення певної галузі ресурсами: наприклад, обмеження можливості насичення певної галузі капіталом дає змогу втримувати доходи його власників на рівні, вищому за граничну продуктивність капіталу і за доходність у кращій доступній для власників альтернативній галузі [24]. Але саме стосовно малого бізнесу такі обмеження на рухливість ресурсів мінімальні, бар'єри для насичення ресурсами властиві переважно галузям з олігопольною чи монополізованою структурою. Отже, немає теоретичних підстав очікувати формування значної частини рентних доходів саме у сфері малого бізнесу, де є лише мінімальні можливості суб'єктів ринку стримувати насичення галузі ресурсами, відповідно, протидіяти тяжінню факторних доходів до мінімуму, необхідного для збереження затребуваної пропозиції. Відповідно, виділення рентного складника в структурі доходів від малого бізнесу для цілей оподаткування досить проблематичне і не може тлумачитися як перспективний підхід до розподілу податкового навантаження. Проте важливо спрямовувати дію системи оподаткування таким чином, щоб вона сама не ставала чинником штучного обмеження насичення певної галузі ресурсами, а точніше, не обмежувала можливості підприємств потрапити до певної групи платників податків. Якщо за наявності визначених податковим законодавством передумов застосування певного режиму оподаткування суто технічні аспекти взаємодії платників податків з фіскальними органами ускладнюють

оформлення відповідного статусу платника податку для підприємців, то самі процедури оподаткування перетворюються на штучну перепону руху ресурсів між альтернативними системами (режимами) оподаткування і можуть додатково викривлювати ефективний розподіл ресурсів.

Друга група принципів раціонального оподаткування була сформульована ще фундаторами класичної політекономії. Зокрема, у п'ятому томі «хрестоматійної» праці А. Сміта «Про природу і причини добробуту націй», назву якого можна перекласти як «Про державні витрати», виділяються чотири базові принципи оподаткування, що поширено спрощено трактуються в сучасних вітчизняних публікаціях. Зокрема, перший принцип часто зводять лише до банальності приблизно такого змісту: «податки повинні сплачувати всі громадяни, кожний – відповідно до свого доходу». Проте насправді йдеться про важливі принципи розподілу податкового навантаження: «Піддані держави мають брати участь в утриманні уряду відповідно до своєї здатності і сил, тобто відповідно до доходу, яким вони користуються під заступництвом і захистом держави». Звернемо увагу, що наведене формулювання скоріше нагадує відомий у сучасній науці принцип розподілу податкового навантаження «згідно з отриманою вигодою», ніж принцип «згідно з платоспроможністю» [25]. І далі: «Витрати уряду щодо окремих осіб, що становить населення великої нації, подібні витратам з управління великим маєтком, що належить кільком власникам, які зобов'язані брати участь у таких витратах, відповідно до своєї частки в маєтку. Дотримання цього положення або нехтування ним приводить до так званої рівності або нерівності оподаткування» [25]. Отже, А. Сміт розглядає доходи, по-перше, як благо, що «отримується індивідом під захистом і заступництвом держави». По-друге, тлумачить розмір доходів як єдиний і визначальний чинник «спроможності індивіда» виконувати свої обов'язки щодо сплати податків, а отже, єдину дійсно обґрунтовану основу визначення розмірів податкових зобов'язань. Тобто вже А. Сміт наполягав, що не природа доходів, а їхній розмір мають визначати обсяги сплачуваних податків.

Також у підходах А. Сміта можна побачити передумови виділення проблеми «передавання і зміщення податкового тягаря»: «будь який податок, зауважимо це раз і назавжди, в кінцевому рахунку падає тільки на один із цих трьох вищезгаданих видів доходу (рента, зарплата та прибуток – М.Л.), отже, є обов'язково нерівним, оскільки не зачіпає двох інших. У подальшому розгляді різних податків я майже не буду спеціально згадувати цей вид нерівності, а здебільшого буду обмежувати свої зауваження тією нерівністю, яка створюється окремим податком, що нерівномірно оподатковує певний вид приватного доходу» [25].

Другий і третій принципи оподаткування А. Сміта явно перетинаються із сучасним баченням податкового тягаря, що спричиняється не лише вилученням певної частки доходу, а й витратами на визначення і верифікацію податкових зобов'язань, дотримання процедур їх виконання, узгодження їх результатів з податковими органами держави: «Податок, який зобов'язується сплачувати кожна окрема особа, повинен бути точно визначений, а не довільний. Термін сплати, спосіб платежу, сума платежу – все це повинно бути ясно і виразно для платника і для всякого іншого особи. Там, де цього немає, кожна особа, оподатковувана таким податком, віддається більшою чи меншою мірою у владу збирача податків, який може обтяжувати податок для будь-якого неугодного йому платника або вимагати для себе загрозою такого обтяження подарунок чи хабар. Невизначеність оподаткування розвиває нахабність і сприяє підкупності того розряду людей, які й без того не користуються популярністю, навіть у тому разі, якщо вони не відрізняються нахабством і продажністю» [25].

Щодо третього принципу: «Кожен податок має стягуватися в той час і в такий спосіб, щоб платникові було найзручніше платити його. Податок на ренту з землі або будинків, що сплачується в той саме строк, коли зазвичай сплачуються ці ренти, стягується якраз у той час, коли платнику, мабуть, найзручніше внести його, або коли у нього, швидше за все, будуть гроші для сплати. Податки на предмети розкоші, в кінцевому підсумку, перекладаються на споживачів і зазвичай у такий спосіб, що є дуже зручним для нього. Він сплачує їх поступово, в міру того, як купує такі товари. І оскільки він вільний купувати чи не купувати їх, то його власна вина, якщо йому доводиться відчувати скільки-небудь значну незручність від таких податків» [25].

Четвертий принцип оподаткування за А. Смітом явно перекликається із інструментами аналізу суспільних наслідків оподаткування, розробленими значно пізніше і в межах неокласичної теорії, таких як трикутник Харбергера, розміри надлишків споживачів і виробників як основа оцінки суспільного добробуту, генерованого ринком, та інші: цей принцип відображає, по-перше, той факт, що витрати приватного сектору від оподаткування далеко не вичерпуються власне сумою податкових платежів. По-друге, що розмір таких втрат має виступати основою для оцінки доцільності вилучення доходів через оподаткування та порівнюватись із вигодою, отриманою платниками від діяльності держави: «Кожен податок має бути так задуманий і розроблений, щоб він забрав із кишень народу якомога менше понад те, що він приносить державній скарбниці. Податок може забирати з кишень народу набагато більше, ніж він приносить державній скарбниці, чотирма такими шляхами: по-перше, збирання його може

вимагати великого числа чиновників, платня яких може поглинати велику частину тієї суми, яку приносить податок; по-друге, він може ускладнювати розширення праці населення і перешкоджати йому займатися тими промислами, які можуть давати гроші на прожиття і роботу великій кількості людей. Зобов'язуючи людей платити, він може цим зменшувати або навіть знищувати фонди, які дали б їм можливість із більшою легкістю робити ці платежі. По-третє, конфіскаціями та іншими покараннями, яким піддаються нещасні люди, які намагаються ухилитися від сплати податку, він може часто розоряти їх і таким чином знищувати ту вигоду, яку суспільство могло б отримувати від програми їх капіталів. Нерозумний податок створює велику спокусу для контрабанди, а кари за контрабанду повинні посилюватися відповідно до спокуси. Закон всупереч усім звичайним принципам справедливості спершу створює спокусу, а потім карає тих, хто піддається їй. По-четверте, примушуючи людей до частих відвідин і неприємного спілкування з податківцями, податок може завдавати їм багато зайвих хвилювань, неприємностей і утисків; і хоча неприємності, строго кажучи, не являють собою витрати, проте вони, без сумніву, еквівалентні витратам» [25].

Також у межах сучасної теорії оподаткування розроблені інструменти, що дозволяють диференціювати вплив на економічну активність, структуру виробництва і розподілу доходів податків, що накладаються у формі специфічних податків і податків «ad valorem». Стосовно оподаткування доходів ФОП в Україні перехід від специфічних податків (встановлюються в розмірі фіксованого внеску, що не залежить від розміру бази оподаткування) до податків «ad valorem» відбувається внаслідок диференціації принципів оподаткування доходів ФОП I, II та III груп (останні оподатковуються за принципом «ad valorem», а перші дві групи – за специфічним податком, розмір якого не залежить від бази оподаткування). Загалом, специфічний податок є різновидом паушальних податків. Останні – це такі, розмір яких залежить від рис платника податку, які він не може змінити (від статі, віку тощо), або загалом не залежить від платника податку.

Теоретично паушальні податки вважаються такими, що мають мінімальний викривлюючий вплив, тобто мінімально змінюють результати конкурентного ринкового визначення пропорцій розподілу ресурсів між альтернативними напрямками використання й доходів між суб'єктами господарювання і власниками різних факторів виробництва. Це зумовлюється саме тим, що незалежність розміру податку від параметрів господарської діяльності усуває стимули до неефективного розподілу ресурсів задля зменшення бази оподаткування чи зниження застосовуваної до платника ставки

податку. Проте, зрозуміло, такі податки мають мінімальний регулюючий потенціал. Отже, узагальнюючи, відзначимо, що саме паушальні податки і такий їхній різновид, як специфічні податки, мають мінімальний поведінковий аспект впливу на економічну активність.

Найбільш абстрактне уявлення про макроекономічні аспекти оподаткування надає «крива Філіпса», що відбиває закономірність послідовної зміни двох типів функціональної залежності між рівнем оподаткування (ефективною ставкою оподаткування) і розмірами податкових надходжень [26].

До досягнення певного (біфуркаційного) рівня зростання податкової ставки супроводжується збільшенням обсягів податкових надходжень, але все меншими і меншими темпами (перша похідна функції залежності суми податкових надходжень від ефективною податкової ставки позитивна, а друга – негативна). Після досягнення деякого «критичного» рівня податкового навантаження подальше підвищення ефективною податкової ставки зумовлює вже скорочення суми податкових надходжень, бо скорочення економічної активності (і відповідне зменшення бази оподаткування) в офіційному секторі економіки переважає ефект від збільшення частки доходів, що вилучається до бюджету [26;27;28].

Висновки з проведеного дослідження. Важливою властивістю наведених моделей є використання суто формальних підходів до виявлення функціональних залежностей між параметрами оподаткування й економічної активності бізнесу та показниками галузевих ринків і національної економіки. Відповідно, всю сукупність інституціональних факторів, що виражають специфічність господарських форм, поширених у межах певного конкретного суспільства, такі моделі просто ігнорують. Зокрема, і здатність фіскальних органів реалізовувати цільові параметри своєї діяльності, обмеження, що накладають на різні податкові цілі національні, соціальні, політичні й адміністративні умови, такими моделями просто ігноруються.

Наблизити такі абсолютно абстрактні теоретичні побудови (що оперують моделями досконало конкурентних ринків і абсолютної мобільності ресурсів) була покликана теорія «другого кращого», яка створює базу для пошуку кращих із досяжних, а не теоретично оптимальних пропорцій розподілу ресурсів і доходів. При цьому чим більше реальних обмежень руху ресурсів, прийняття рішень та раціональної координації економічної діяльності ми враховуємо, тим реалістичнішими стають моделі, розроблені в межах цієї теорії, проте тим складнішим стає їх математичний апарат і тим далі реально досягне найкраще рішення стає від «теоретично оптимального». Тому з урахуванням факту, що в реальній економіці певні викривлення є необхідними (мінімально

необхідне «спотворююче» оподаткування, наявність природних монополій в галузях із додатним ефектом масштабу, інші апріорні форми державного втручання в ринкові механізми), загальна форма пошуку принципів «оптимального оподаткування» може бути представлена двома етапами. По-перше, визначення пріоритетної функції оподаткування, тобто тієї, характеристики виконання якої розглядатимуться на цьому етапі як цільові. По-друге, формулювання обмежень, що мають дотримуватися в процесі оптимізації цільової функції, тобто визначення прийнятних меж характеристик виконання інших функцій оподаткування, що не мають порушуватися у процесі оптимізації цільової функції.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. P. Diamond, J. Mirrlees Optimal taxation and public production / *American economic review* 61 (1971) С. 8–27.
2. Слатвінська М.О. Альтернативні системи оподаткування малого бізнесу: стан, проблеми, перспективи / М.О. Слатвінська. Одеса: ОНЕУ, 2012. 252 с. (Монографія).
3. Richard M. Bird. Subnational Taxation in Developing Countries: A Review of the Literature // *The World Bank*. October 2010. WPS5450. 54 p.
4. Захарова Н.І., Тараненко В.Є., Хіміч К.І. Критерії оцінювання фіскальної ефективності місцевого оподаткування / Н.І. Захарова, В.Є.Тараненко, К.І.Хіміч // *Вісник ДДФА. Економічні науки*. № 2. 2012. С. 162–170.
5. Пріоритети реформування податкової політики України: як перейти від фіскалізму до стимулювання ділової активності? К.: Нісд, 2010. 80 с.
6. R. Filimon, T. Romer, and H. Rosental Asymmetric information and agenda control: the bases of monopoly power in public spending / *Journal of public economics*. February, 1982. С. 51–70.
7. Lee, Y., Gordon, R.H., 2005. Tax Structure and Economic Growth. *Journal of Public Economics* 89, с. 1027–1043.
8. Persson T., Tabellini G. Political Economics and Public Finance // *NBER Working Paper*. Cambridge, Massachusetts: National Bureau of Economic Research. 1999. № 7097.
9. Myles, Gareth (2009). Economic Growth and the Role of Taxation – Aggregate Data. *OECD Economics Department Working Papers* No. P. 714.
10. J.E. Stiglitz, P. Dasgupta Differential taxation, Public goods and economic efficiency / *Review of economic studies* № 39 (1971), p. 151–174.
11. Samuelson P. (eds) Pure theory of public expenditures and taxation // *Public economics*. London: Macmillan. 1969. P. 116–144.
12. Tanzi V. Fundamental Determinants of Inequality and the Role of Government // *IMF Working Paper*. - Washington: International Monetary Fund. 1998. 98/178. 48 p.
13. P. Diamond, J. Mirrlees Optimal taxation and public production / *American economic review* 61 (1971) P. 8 – 27.
14. Звіт про НДР «Створення високопродуктивних робочих місць в економіці України у процесі реалізації державних цільових програм та інфраструктурних проектів» НДІ праці й зайнятості населення України, Мінпраці й соціальної політики України, 2013 р.
15. Фуга К.С. Вплив податкового навантаження на діяльність підприємств / К.С. Фуга // *Проблеми економіки, менеджменту та сільської кооперації: матеріали міжнародної науково-практичної інтернет-конференції*. 2015. С. 396.
16. Білостоцька В.О. Податкове навантаження в Україні / В.О. Білостоцька, В.О. Острівецький // *Фінанси України: науково-теоретичний та інформаційно-практичний журнал Міністерства фінансів України*. 2002. № 12. С. 75–79.
17. Новіков М.А. Порівняльний аналіз методик визначення податкового навантаження та шляхи їх удосконалення / М.А. Новіков // *Сталий розвиток економіки*. 2011. № 2. С. 284–293.
18. Соколовська А.М. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки / А.М. Соколовська // *Економіка України*. 2006. № 7. С. 4–12.
19. Бетлій О. Спрощена система оподаткування в Україні: оцінка в контексті сучасних реалій / О. Бетлій, І. Бураковський, К. Кравчук. Київ: USAID ЛЕВ, 2015. 43 с.
20. J. Slemrod, "The Etiology of Tax Complexity: Evidence from US State Income Tax Systems," *Public Finance Review*, vol. 33, no. 3, pp. 279–299, 2005.
21. Луніна І.О. Розвиток державних фінансів України в умовах глобалізації / І.О. Луніна, О.О. Булана, Н. Б. Фролова. К: ДУ «Інститут економіки та прогнозування НАН України», 2014. 296 с. (колективна монографія).
22. Маршал А. Принципы экономической науки / А. Маршал. М: Прогнесс, 1993. 286 с.
23. Раух Д.М. Основні проблеми економіки розвитку / Д.М. Раух, Д.Е. Майєр, А.С. Філіпенко. Київ: Либідь, 2003. 688 с.
24. Ворчестер Д. Пересмотр теории ренты / Д. Ворчестер // *Вехи экономической мысли / – СПб: Экономическая школа, 2000. (т. 3, Рынки факторов производства). (Библиотека «Экономической школы»; Вып. 27).*
25. Смит А. Исследование природы причин богатства народов / А. Смит. URL: http://www.gumer.info/bibliotek_Buks/Econom/smit/05.php.
26. Kevin D. Hoover. Phillips Curve / *The Concise encyclopedia of economics*. URL: <http://www.econlib.org/library/Enc/PhillipsCurve.html>
27. Агапова Т.А. Макроэкономика / Т.А. Агапова, Т.Ф. Серегина. М: «Дело и Сервис» МГУ имени М.В.Ломоносова, 2005. 464 с.
28. Arnold J. (2008). Do Tax Structures Affect Aggregate Economic Growth? Empirical Evidence from a Panel of OECD Countries. *OECD Economics Department Working Papers* 643, OECD Publishing.