Мамонтова Н.А.

ОСОБЛИВОСТІ СТАНОВЛЕННЯ ПОДАТКОВИХ СИСТЕМ ПОСТСОЦІАЛІСТИЧНИХ КРАЇН

У статті розкриваються особливості становлення податкових систем постсоціалістичних країн.

Становлення ринкових відносин в значній мірі залежить від створення ефективної податкової системи, яка б сприяла постійному та достатньому надходженню грошових коштів до бюджету країни. Побудова чіткої податкової системи – це одна з головних умов ефективного функціонування економіки і фінансів, оскільки через податки здійснюється найтісніший зв'язок між державою і юридичними та фізичними особами щодо формування, розподілу й використання їхніх доходів. Створення ефективної податкової системи та використання оптимальних принципів застосування податків – це головне завдання податкових та фінансових державних органів з метою забезпечення соціально-економічного розвитку країни.

Основою фінансової системи в кожній країні є податкова система, базою для створення якої є обсяги бюджетних видатків. На нашу думку, податкова система – це сукупність встановлених у країні податків, зборів та обов'язкових платежів, які взаємопов'язані між собою, органічно доповнюють один одного та мають різну цілеспрямованість.

Податкова система повинна чітко визначити всю сукупність податків, зборів та обов'язкових платежів, їх форму та структуру, методи побудови і стягнення, постійно здійснювати фінансовий контроль за виконанням податкових зобов'язань. Система оподаткування повинна бути простою та зрозумілою. Це дасть змогу забезпечити повноту надходження до бюджету з мінімальними витратами та уникнути двоїстого тлумачення законодавчих норм.

Кожна держава в світі енергійно використовує свою податкову систему для регулювання ринку та грошового обігу. Окремі країни запозичували економічні інститути, які добре зарекомендували себе в інших країнах. Це пов'язано з розвитком економічних, політичних, культурних відносин між країнами, зменшенням розриву в рівнях розвитку. Запозичення фіскальних інститутів та форм оподаткування відбувалися також емпіричним шляхом, методом спроб і помилок. Фінансова наука до 30-х рр. XX ст., як правило, слідкувала за податковою практикою, пояснюючи та обґрунтовуючи доцільність тих змін в оподаткуванні, що вже сталися. І

лише з 30-х рр. вона почала виконувати активну роль щодо практики оподаткування. Однак оскільки на той час сучасні податкові системи в розвинутих країнах, в основному, вже були сформовані, роль фінансової науки полягала в теоретичному обґрунтуванні напрямів удосконалення (оптимізації) податкових систем, що вже склалися.

Становлення податкових систем постсоціалістичних країн відбувалось в інших умовах. Для цих країн була можливість використання досвіду розвитку світової фінансової науки, формування податкових систем не методом спроб і помилок, а на наукових засадах. Цей шлях становлення оподаткування передбачає попереднє визначення принципів, на яких має будуватися податкова система; основних параметрів моделі цієї системи (її теоретичне моделювання), які розробляються відповідно до основних принципів оподаткування, а також особливостей та потреб соціально-економічного розвитку країни; узгодження податків, забезпечення їх відповідності один одному вже на стадії розробки моделі; коригування теоретичної моделі податкової системи в процесі її адаптації до практичних умов.

Саме цей шлях є найбільш прийнятним, оскільки передбачає запровадження лише тих форм оподаткування, які більшою мірою відповідають особливостям соціально-економічного розвитку країни, а не адаптацію вже запроваджених податків до умов конкретної країни. Однак цей шлях вимагає, по-перше, високого рівня розвитку національної фінансової науки, здатної визначити можливості, межі та форми використання світового досвіду оподаткування в даній країні, адекватно оцінити особливості та рівень її соціально-економічного розвитку, адаптувати до цього рівня відомі форми оподаткування; по-друге, високого рівня загальної і податкової культури членів парламенту та уряду, їх обізнаності, принаймні в загальних рисах, на рівні висновків, із досягненнями сучасної податкової науки, закономірностями еволюції оподаткування; по-третє, достатнього рівня розвитку економіко-математичного моделювання податкових систем.

Ця теоретична можливість, однак, не була реалізована в жодній постсоціалістичній країні. Щодо розвинутих країн, то моделювання використовувалося в них у процесі підготовки податкових реформ для прогнозування можливих наслідків оптимізації податкових систем. Однак і в такому аспекті його використання засвідчило, що жодна модель не може враховувати всієї різноманітності динамічних чинників, що впливають на оподаткування і обумовлюють відхилення його практичних наслідків від змодельованих (прогнозованих).

Характерною рисою формування податкових систем постсоціалістичних країн є орієнтація на досвід оподаткування в західноєвропейських країнах, запровадження його сучасних форм, копіювання не однієї з відомих моделей податкових систем, що є найбільш близькою до умов кон-

кретної постсоціалістичної країни, а окремих елементів різних моделей оподаткування. Запозичення постсоціалістичними країнами досвіду оподаткування розвинутих країн є складовою єдиної концепції переходу до ринкової економіки шляхом запозичення найбільш ефективних елементів існуючих у світі моделей ринкової економіки, що активно пропагувалася і пропагується західною наукою. Зокрема Дж.Сакс, висвітлюючи досвід Японії по створенню економічних інститутів капіталістичного суспільства, зазначав, що японська історія є переконливим доказом того, що можна навчитися на чужому досвіді, шляхом запозичення в інших країнах ефективних економічних інститутів і створити таким чином здорову ринкову економіку всього за декілька років [1, с.315].

Причини, що зумовлюють необхідність і можливість запозичення досвіду оподаткування:

- високий рівень розвитку світової фінансової науки в дослідженні питань оподаткування та великий світовий практичний досвід використання сучасних форм оподаткування, який дозволив виявити як їх переваги, так і вади;
- неконструктивність шляху винаходження нових форм оподаткування. Як зазначав М.Тургенєв, цитуючи Неккера, нові великі ідеї щодо фінансів – одна лише пуста мрія [2, с.16];
- орієнтація на інтеграцію до європейських структур, зокрема до ЄС;
- особливості "наздоганяючого" типу розвитку, характерного для постсоціалістичних країн, орієнтованого на "надолуження згаяного" в максимально короткий термін, оскільки зволікання з розв'язанням проблем ринкової трансформації може звести нанівець усі зусилля постсоціалістичних країн щодо подолання їх відсталості;
- відсутність власних податкових інститутів, адекватних ринковій економіці, досвіду використання податкових методів регулювання соціально-економічних процесів.

Причини, що ускладнюють використання досвіду розвинутих країн:

- розрив у рівнях соціально-економічного розвитку розвинутих і постсоціалістичних країн, у рівнях розвитку інститутів правової держави, податкових традицій і податкової культури;
- відсутність необхідних ринкових інститутів і запізнення з інституціональними реформами та їх безсистемний характер;
- різні традиції щодо прийнятного для суспільства розв'язання проблеми поєднання ефективності та рівності;
- особливість історичних традицій та культури, що впливають на культуру запозичень, ускладнюють ефективне і диференційоване засвоєння корисних досягнень з досвіду інших народів, в тому числі європейської інституційно-організаційної культури.

Наслідком першої причини є те, що податки, ефективні в одних країнах, є абсолютно неефективними в інших країнах. А точне копіювання постсоціалістичними країнами таких елементів оподаткування тієї чи іншої розвинутої країни, як податкові ставки, механізм обґрунтування і справляння податків, податкові пільги, взагалі неможливе.

Друга причина є дуже важливою для визначення специфіки загального податкового навантаження на економіку конкретної країни. Її значення в постсоціалістичних країнах не можна недооцінювати, оскільки історично сформована в них модель державного соціалізму передбачала високу частку державних доходів і видатків у ВВП. Звичайно, рівень державного втручання в соціально-економічні процеси, властивий державному соціалізму, є неприйнятним для ринкової моделі економіки, але швидко зменшити його неможливо.

З іншого боку, не можна не враховувати того факту, що моделі податкових систем західних країн орієнтовані на певний обсяг державних функцій. Однак аналогічна модель податкової системи в постсоціалістичній країні не забезпечить такий самий обсяг податкових доходів до бюджету, як у розвинутій країні, тому й обсяг повноважень, які може взяти на себе держава в будь-якій постсоціалістичній країні, має бути меншим не лише порівняно з їх обсягом у минулому, а й порівняно з їх обсягом у розвинутих країнах. Це означає, що навіть помірний рівень податкового навантаження на економіку постсоціалістичної країни (25-30%) буде сприйматися її громадянами як обтяжливий, оскільки рівень громадських послуг, які зможе надати їм держава, буде набагато нижчим, ніж за аналогічних податкових вилучень у розвинутих країнах. Пом'якшують проблему лише порівняно низькі стандарти цих послуг, що є звичними для громадян постсоціалістичних країн, задоволення яких можливе при меншому обсязі державних видатків.

Проблема державного втручання в соціально-економічні процеси в постсоціалістичних країнах має й інші грані. В перехідних умовах діє ряд чинників, які вимагають забезпечення її втручання на більш високому рівні, ніж в ряді розвинутих країн. Серед них можна назвати такі, як не сформованість механізму ринкового саморегулювання; значна роль суб'єктивного фактора, спричинена особливістю становлення ринкових інститутів шляхом їх свідомого формування на основі вивчення, відбору і запровадження досвіду інших країн, адаптованого до умов конкретної постсоціалістичної країни. Таке формування та ще й рекордно короткі терміни порівняно з тими, в які відбувалося становлення ринкових інститутів у розвинутих країнах, вимагає не лише підвищення ролі держави, а й значних державних витрат, у тому числі на інформаційне забезпечення, підготовку кадрів, утримання значного аналітичного апарату. Внаслі-

док цього всі постсоціалістичні країни постають перед дилемою необхідності забезпечення податкових надходжень до бюджету, достатніх для виконання значних за обсягом функцій держави, і необхідності зменшення податкового тиску на виробництво як однієї з передумов виведення його з кризового стану. Врахування цієї дилеми є обов'язковою умовою запровадження чужого досвіду оподаткування.

Щодо третьої причини, то глибокі зрівняльні традиції, властиві постсоціалістичним країнам, особливо країнам колишнього СРСР, у поєднанні з особливостями менталітету їх громадян, ставлять проблему економічної ефективності дещо на другий план, принаймні породжують готовність певною мірою поступитися ефективністю заради рівності. Це накладає відбиток на субординацію принципів, на основі яких формується податкова система певної країни, на характер оподаткування (пропорційне чи прогресивне), ступінь податкової прогресії. В той же час у постсоціалістичних країнах існують чинники, що здійснюють протилежний вплив на вищезазначені параметри оподаткування. Серед них можна назвати низький висхідний рівень економічної ефективності, який став очевидною причиною і більш низького рівня суспільного добробуту, що в свою чергу склало передумову коригування орієнтирів суспільної свідомості у бік економічної ефективності; глибоку економічну кризу, подолати яку і тим більше перейти до економічного зростання без підвищення економічної ефективності неможливо.

У східноєвропейських постсоціалістичних країнах, найбільш підготовлених до ринкових перетворень, запозичення сучасних форм оподаткування відбувається менш конфліктно. З одного боку, ці форми потребують менших модифікацій, а з іншого – є більш адаптованими до особливостей даних країн, внаслідок чого створюють ефективнішу податкову систему. Розглянемо для прикладу податкову систему Угорщини, яка в основному була сформована у 1988-1989 рр. Вона включає всі основні сучасні форми оподаткування – податок на прибуток підприємств, податок на доходи громадян, ПДВ, акцизи, тощо.

Особливістю податку на прибуток в Угорщині порівняно з більшістю розвинутих країн є те, що його сплачують всі види підприємств, незалежно від їх розміру і форми власності. До 1991 р. приватні підприємці і дрібні сільськогосподарські товаровиробники мали право вибирати між сплатою податку на прибуток підприємств і прибутковим податком із громадян. Але з 1993 р. всі підприємці, які були платниками податку на прибуток, ставали й платниками прибуткового податку з громадян.

Інша особливість оподаткування стосувалася підприємств державної форми власності, які після утримання загального податку на прибуток мали сплачувати ще й спеціальний податок із прибутку за ставкою

25%. Таким чином, на підприємствах, які їй належали, держава вилучала більшу частину прибутку, що ставило державні підприємства в нерівні умови з підприємствами інших форм власності. Це не могло тривати довго. Тому з часом нагальною стає потреба забезпечення єдиних підходів до оподаткування всіх суб'єктів господарювання, що призводить до скасування спеціального податку на прибуток державних підприємств. Аналогічні процеси мали місце в Польщі, де на початку 90-х рр. державні підприємства сплачували два специфічних податки або платежі – плату за частину майна на підприємстві, що належала державі (трансформована згодом у плату за капітал), і податок на понаднормативне зростання витрат на оплату праці. Внаслідок їх справляння тягар податків державних підприємств у розрахунку на одного зайнятого, за оцінками польських авторів, був у два рази вищим, ніж у приватному секторі [3, с.28].

В країнах, що здійснюють ринкові перетворення поетапно, поступово запроваджуються й зрілі форми оподаткування, прикладом чого може бути Китай. Становлення податкової системи Китаю було розпочато у 1978 р. Її основною особливістю до 1993 р. була двоїстість, яка проявлялася у фактичному існуванні двох податкових систем: однієї для державних, колективних і приватних підприємств, іншої – для підприємств з іноземним капіталом. Ці системи відрізнялися не лише величиною ставки прибуткового податку з підприємств (більш низькою для підприємств за участю іноземного капіталу), але й складом податків. Зокрема, підприємства з іноземним капіталом, окрім прибуткового податку, сплачували прийняті ще у 1951 р. податок на нерухомість у містах, податок на номерні знаки для транспортних засобів, запроваджений у 1958 р., єдиний торгово-промисловий податок, тоді як державні, колективні і приватні підприємства КНР обкладалися податком на продукцію, ПДВ, податком із господарської діяльності, запровадженими в середині 80-х рр. В цілому система оподаткування спільних підприємств була більш пільговою, ніж китайських підприємств. Цю особливість хоч і характеризують інколи як "суттєвий недолік" податкової системи Китаю [4, с.25], однак, на наш погляд, вона обумовлювалася потребами широкого залучення іноземного капіталу і таким чином була адекватною китайській побудові ринкової економіки, узгоджувалася із завданнями економічної реформи. Більш того, двоїстість податкової системи Китаю дала очікувані результати і вже тому потребує більш зважених оцінок.

У 1994 р. відбулися процеси уніфікації оподаткування іноземних, спільних і китайських підприємств. Окрім запровадження єдиної ставки прибуткового податку з підприємств усіх форм власності, на іноземні та спільні підприємства було розповсюджено справляння ПДВ, податку на

господарську діяльність, акцизного податку. Це сприяло вирівнюванню умов конкурентної боротьби китайських підприємств та їх іноземних партнерів, але не означало повну відмову китайського уряду від політики підтримки іноземних інвесторів. Ця підтримка забезпечувалася через надання спільним підприємствам, утвореним до 31 грудня 1993 р., податкові платежі яких зросли внаслідок переходу на справляння ПДВ, податку на господарську діяльність та акцизного податку, права на повернення протягом подальших п'яти років суми, що дорівнює приросту податкових платежів.

Розглянуті приклади становлення податкових систем постсоціалістичних країн свідчить про успішне поєднання соціально-економічного розвитку країн, державного устрою, культурних традицій, досягнення фінансової стабілізації, відновлення економічного зростання тощо [5, с. 359].

Молода Українська держава протягом десяти останніх років створює власну податкову систему, яка враховує досвід інших країн, але не є простим його копіюванням. Адже податкова система кожної окремо взятої держави повинна відображати конкретні особливості країни: рівень розвитку економіки, соціальної сфери, її зовнішню і внутрішню політику, географічне положення, кліматичні умови країни та безліч інших чинників. Ось чому форми оподаткування однієї країни суттєво відрізняються від форм оподаткування іншої, і в світі немає хоча б двох країн із повністю однаковими системами оподаткування.

Діюча сьогодні в Україні система оподаткування формувалась протягом останнього десятиріччя. Вона відіграла свою позитивну роль на етапі становлення України як незалежної держави. Однак подальший розвиток ринкових відносин та поглиблення ринкових перетворень все більше підкреслюють наявні в ній недоліки. На жаль, поки що діюча система оподаткування є не зовсім досконалою і не повністю відповідає вимогам часу. Сьогодні ще існують неузгодженості та протиріччя окремих норм податкових законів, їх нестабільність, безсистемне надання пільг та перекручування суті окремих видів податків. Крім того, необхідно знижувати податковий тиск на платників податків. Зараз із питань оподаткування існує більш як 1030 нормативно-правових актів, нормами яких повинні володіти та керуватись на практиці як платники податків, так і працівники органів державної податкової служби України. На нинішньому вирішальному етапі реформ, коли основним мотивом економічної політики стає безпосередньо орієнтація держави на зростання добробуту народу, на пожвавлення підприємництва, на посилення ринкових регуляторів у стимулюванні відродження національної економіки, назріла гостра необхідність реформування податкової системи, створення цілісного, узгодженого, стабільного та раціонального податкового законодавства. Все це й обумовлює

необхідність реформування податкової системи та створення єдиного всеохоплюючого податкового закону – Податкового кодексу.

Податковий кодекс покликаний стати потужним важелем економічного піднесення нашої держави. Цей законопроект є підсумком ґрунтовної роботи протягом декількох років. Прийняттям Податкового кодексу України в нашій країні завершиться третій етап реформування системи оподаткування. У цьому важливому для країни документі закладено основи формування правового середовища нової ідеології оподаткування. З його прийняттям Україна матиме сучасне і цивілізоване податкове законодавство, а саме, виважене, економічно обґрунтоване й прийнятне для всіх суб'єктів податкового процесу. У ньому мова піде не лише про просте скорочення переліку податків та зниження їх ставок, хоча ці заходи матимуть позитивний результат, а й про розширення поля оподаткування, залучення до нього все більшої кількості платників податків, а також про зміну самої ідеології оподаткування.

1. Сакс Дж. Рыночная экономика и Россия: Пер. с англ. / ВВСМРМ. – М.: Экономика, 1994. – 331 с.

2. Тургенев Н.И. Опыт теории налогов: 3-е изд. – М.: Государственное социально-экономическое изд-во, 1937. – 176 с.

3. Кулигин П.И. Польша: налоги в период стабилизации// Финансы. – 1994. - № 12. – С. 26-28.

4. Савинский С.П. Налоговая система КНР // Финансы. – 1996. - № 5.- С. 25-27.

5. Соколовська А.М. Податкова система України: теорія та практика становлення. – К.: НДФІ, 2001. – 372 с.

Mamontova N.A.

Peculiarities of tax systems of postsocialist countries formation.

The peculiarities of tax systems of postsocialist countries formation are analyzed in this article.