

ДЕРЖАВА ЯК СУБ'ЄКТ ПОДАТКОВОГО БОРГУ

Розглянуто чинники, що впливають на фіскальний інтерес держави, виокремлено два типи податкової держави, на прикладі державного мита за реєстрацію емісії цінних паперів показано неузгодженість дій державних органів у процесі контролю, що знижує його ефективність і призводить до втрат бюджету.

Податковий борг виникає унаслідок невиконання платниками податкових зобов'язань у встановлений термін. На перший погляд складається враження, що суб'єктом податкового боргу є лише платник, і тільки від його дій залежить існування даного явища. Але, так само як податки відображають взаємовідносини між державою та платниками, так і борг зі сплати податків є результатом взаємодії обох цих суб'єктів. Тому варто виокремити питання про державу як суб'єкта податкового боргу і виявити чинники, що визначають її роль в існуванні цього явища.

В такій постановці дане питання не досліджувалося у фаховій літературі, що підсилює актуальність наукових розробок у цьому напрямі. Проте зазначимо, що питання податкової держави цікавило багатьох зарубіжних і вітчизняних вчених. Варто назвати імена А. Вагнера, Й. Шумпетера, Дж. Стігліца, Ш. Бланкарта, С. Ю. Вітте, М. І. Мітіліно, І. К. Озерова, І. І. Янжула, а також сучасних провідних українських вчених – В. Л. Андрущенко, О. П. Кириленко, А. І. Крисоватого, В. М. Опаріна, В. М. Суторміної, В. М. Федосова. Праці цих науковців становлять основу дослідження держави як суб'єкта податкового боргу.

Передусім зазначимо, що податковий борг по суті не відображає кредитних відносин, тобто держава нічого не позичала платникам, щоб претендувати на повернення відповідної суми. Держава встановлює податки з метою виконання необхідних суспільству функцій, надання суспільних товарів та послуг, які неможливо придбати на ринку. Звідси борг є наслідком або небажання платити, або браку коштів у

платників. Небажання платити може бути викликане невідповідністю якості та кількості суспільних товарів та послуг інтересам суспільства. Звідси виникає питання, на які обсяги фінансових ресурсів претендує держава і чим зумовлений її фіскальний інтерес? Почнемо досліджувати це питання, відштовхуючись від сутнісних характеристик податку з позицій теорії колективних потреб. Насамперед варто зазначити, що незважаючи на однаковість у поглядах науковців щодо примусового характеру оподаткування, прихильники цієї теорії дещо по-іншому формулюють призначення податку як обов'язкового платежу. Так, науковці С. Ю. Вітте, В. П. Кодацький, Леруа-Болье, М. І. Мітіліно, М. Н. Соболев, А. М. Соколов, Б. Селігман, Р. Стурм, В. М. Суторміна Л. Ф. Штейн, І. Т. Тарасов визначають податки як обов'язкові платежі для задоволення *потреб держави* [1, с. 4; 2, с. 85, 92, 93; 3, с. 11; 4, с. 25-27; 5, с. 63; 6, с.11]; Лебедев, Ф. Нитти, Я. Таргулов, І. І. Янжул – для задоволення *суспільних, колективних потреб* [2, с. 86, 89; 4, с.27, 7, с. 241]. На перший погляд, суперечності немає, і поняття потреб держави можна вважати тотожним поняттю колективних, суспільних потреб. Як зазначає І. І. Янжул, «податок є та доля, визначена законом, яку держава вимагає з майна підданих для досягнення вищих цілей свого існування» [7, с. 241]. У чому ж полягають вищі цілі існування держави? Вочевидь – в усуненні недоліків, які зумовили необхідність її заснування. На ці недоліки указує Ш. Бланкарт, аналізуючи обставини, що призвели до створення держави. Це – необхідність забезпечен-

**Олена
Тимченко,**
канд. екон. наук,
професор
кафедри фінансів
ДВНЗ «Київський
національний
економічний
університет
ім. Вадима
Гетьмана»

МАКРОЕКОНОМІКА

ня захисту особистої свободи громадян та втілення їхніх спільних інтересів – досягнення цілей, реалізація яких одним індивідом потребувала б занадто великих витрат, у той час як за наявності держави цю проблему можна було б вирішити спільними зусиллями [8 с. 50]. Аналогічну думку висловлюють І. І. Янжул та С. Ю. Витте. «Підстава права держави стягувати певну долю з майна громадян, – стверджує С. Ю. Витте, – полягає у безумовній необхідності державної організації для спільного життя людей і у надзвичайній важливості здійснення державною владою завдань, які ні одноосібними зусиллями, ні діяльністю менш сильних організацій досягнутими бути не зможуть [9, с. 411].

Реалізація спільних інтересів відбувається через виробництво і споживання суспільних благ та послуг. Звідси логічно припустити, що фіскальний інтерес держави залежить від кількості державних благ, якої потребує суспільство. Іншими словами, державі необхідний такий обсяг фінансових ресурсів, якого було б достатньо для виробництва суспільних товарів і послуг. Проаналізувавши специфіку споживання приватних і суспільних благ, Ш. Бланкарт дійшов висновку, що пропозиція суспільних благ має збільшуватися доти, поки сума здійснюваних індивідами граничних вартісних оцінок (загальна готовність до сплати) відповідає граничним витратам [8, с. 116] (досить чітко простежується обмінний характер податкових відносин – *прим. авт.*). Отже, фіскальний інтерес держави не може бути безмежним. Обмеження, як це впливає з наведеного висновку, встановлює саме суспільство, спільні інтереси якого покликана втілювати держава. З таких позицій можна стверджувати, що атомістична теорія податків та теорія колективних потреб мають спільну точку дотику. В цій точці узгоджуються інтереси платника і держави в процесі оподаткування. Отже, виходячи з викладеного вище, логічно запрошується висновок: якщо платники податків не виявляють готовності платити, то це означає, що пропозиція державних благ не відповідає суспіль-

ним потребам. Проте, чи дійсно це так? Чи дійсно в цьому випадку треба зменшити пропозицію державних благ і не докладати зусиль щодо стягнення податкового боргу?

На нашу думку, невиконання платниками своїх зобов'язань перед бюджетом не означає, що суспільство не зацікавлене в отриманні суспільних товарів та послуг, які надає держава. По-перше, існує проблема «безквиткового пасажира»: частина членів суспільства може користуватися вигодами того чи іншого блага, не беручи участі у фінансуванні його виробництва. По-друге, окремі категорії громадян не користуються певними державними благами (освіта, охорона здоров'я), оскільки надають перевагу отриманню цих благ у приватному секторі, отож не бажають сплачувати податки до бюджету (тут виникає питання, чи збігаються інтереси членів суспільства щодо видів та обсягів державних благ). Така ситуація може призвести до того, що через відсутність фінансування надання певних видів державних благ стане неможливим, проте попит на них залишиться. «Індивідуально-раціональні дії членів суспільства призведуть до колективної нераціональності» [8, с.71]. Як скоординувати попит і пропозицію державних благ в такому випадку? Чи може суспільство встановлювати обмеження державі, якщо його спільний інтерес чітко не визначений?

Із викладеного вище витікає, що перш ніж намагатися збалансувати інтереси платників та держави, треба узгодити інтереси самих платників, тобто визначити у чому полягає спільний інтерес суспільства. Проте наскільки це можливо взагалі, враховуючи суб'єктивний характер поняття «спільний інтерес», про що ми зазначали вище? Згідно з теорією демократичного оподаткування безпосередньо самі виборці через референдум приймають рішення про державні видатки та про рівень податкового навантаження. Чи можливою є хоча б приблизна однастайність в суспільстві при голосуванні щодо видів і кількості отримуваних державних благ в умовах нерівномірного розподілу доходів та наявності

альтернативної пропозиції певних видів благ у приватному секторі? Йдеться про те, чи погодяться з власної волі багатші члени суспільства фінансувати задоволення потреб біднішим через сплату податків, чи їх це має змусити зробити держава, використовуючи такий елемент податку як примус.

На нашу думку, ідея демократичного оподаткування є певною мірою утопічною. Навряд чи можливо дійти згоди в питанні про обсяг суспільних товарів та послуг, які має надавати держава, через голосування усіх членів суспільства. Отже, виходить, те, що потрібно суспільству, тобто колективні, суспільні потреби має визначати сама держава, точніше державна влада, якій делегували свої повноваження виборці. Звідси держава й буде формувати пропозицію державних благ, що й зумовлюватиме її фіскальний інтерес. Чи є межа фінансовим потребам держави у цьому випадку?

Згідно із законом А. Вагнера, державні видатки мають тенденцію до зростання. Це зумовлено тим, що держава «абсолютно завжди буде мати найважливіше значення як для народного господарства в цілому, так і для окремих індивідів. Зростає також і відносна її значення» (цит. по [8, с. 150]). «З боку видаткової частини бюджетів, – зазначає український вчений В. Андрущенко, – фіскальна держава характеризується широкою диверсифікацією функціонального призначення і збільшенням видатків, особливо воєнних, а з другої половини ХХ ст. – видатків на соціальні цілі та розвиток фундаментальних наукових досліджень» [10, с. 9]. Якщо дійсно дії держави спрямовані на покращення добробуту кожного члена суспільства і це реально відбувається через її втручання в процеси розподілу і перерозподілу ВВП та надання державних благ, то можна говорити про те, що державні потреби – це одночасно і потреби суспільства в цілому. Загальновідомо, що в ряді скандинавських країн є досить високою (понад 50 %) квота державних видатків у ВВП, і в цих же країнах спостерігаються найнижчі показники рівня тіньового сектору економіки – відтак про-

bleма податкового боргу гостро не стоїть. Така ситуація свідчить про те, що, з одного боку, види і кількість державних благ в цілому задовольняють колективні потреби, тобто уподобання усіх громадян стосовно споживання суспільних товарів та послуг максимально враховані, з іншого боку – в суспільстві панує висока податкова культура, коли певні категорії платників свідомо сплачують податків більше, ніж отримують за це послуги. Але навіть і за таких умов, на думку вчених, «необхідно проводити конкретні заходи, спрямовані на подолання тенденції до зростання державних видатків» [8, с.194].

Вибір держави щодо виконуваних нею функцій може бути недостатньо економічно обґрунтованим. Прагнучи задовольнити суспільні інтереси, держава може конституційно закріплювати функції, виконання яких потребує значних обсягів фінансових ресурсів. Проте створений в країні ВВП, навіть за максимально можливого рівня його централізації у бюджеті, не дозволяє на відповідному рівні профінансувати виконання взятих державою зобов'язань. Це, у свою чергу, впливає на якість наданих державою суспільних благ. Отже, формально функції держави виконуються, проте якість державних благ не відповідає уподобанням членів суспільства. Виникають підстави для небажання оплачувати через сплату податків неякісні послуги.

Ситуація загострюється, коли, формуючи пропозицію суспільних благ, держава прагне максимізувати не добробут суспільства, а власну вигоду. Трактуючи поняття «максимізації вигоди для уряду», Ш. Бланкарт екстраполює розуміння вигоди окремого індивіда на уряд, «який, власне, складається з людей» [8, с. 234]. Такий підхід є досить поширеним в економічній науці і ми погоджуємося з ним. Дійсно, як справедливо зауважує Л. Мізес «...колективні утворення – держава, класи, партії і т. ін. – зводяться всі без винятку до дій, що входять до їх складу індивідів» [11, с. 12]. Оскільки вигода окремого індивіда зростає зі скасуванням відповідних обмежень його дій, то

й вигоди уряду зростатимуть із скасуванням бюджетних обмежень. «Саме для їх усунення він може поставити на карту все. Чим більший бюджет, тим більше влади уряду розпоряджатися державними ресурсами, що, у свою чергу, розширює можливості для досягнення як власної вигоди, так і вигоди своєї клієнтури» [8, с. 234]. За таких умов створюються підстави для відокремлення державної влади від суспільства. Інтереси держави віддаляються від інтересів суспільства. Поняття державних потреб стає нетотожним поняттю колективних потреб. Звісно, у даному випадку суспільство отримує певні вигоди, оскільки державою надаються певні блага, в яких зацікавлені усі члени суспільства. Проте, їх обсяг і якість як сукупно, так і у розрізі окремих видів можуть не збігатися з уподобаннями громадян. У зв'язку з цим варто згадати дефініції категорії «податок», у яких його сутнісні характеристики розкриваються без будь-якого взаємозв'язку з державними благами і навіть заперечується цей взаємозв'язок. Так, М. Фрідман і Е. Нейман вважають, що податки – це примусові платежі, які стягуються на користь держави або общини, оскільки ці збори не є платою за спеціальні послуги держави чи общини [2, с. 92]. За таких умов зростанню державних витрат немає меж. Це породжує конфлікт між платниками та державою в процесі справляння податків. Конфлікт наростає, враховуючи спосіб реалізації фіскального інтересу держави. «Л. Мацола доводив, що податки завжди розробляються і визначаються тим класом, якому на даний час належить влада в державі. Тому панівні класи завжди будуть більше оподатковувати класи безвладні і лише тоді, коли вже нічого буде обкладати, або ж фіскальних надходжень не вистачатиме для нормального функціонування держави, вони волею-неволею переноситимуть частину обов'язкових платежів на себе» (цит. за [12, с.32]). До цього слід додати, що представники влади можуть не лише представляти інтереси бізнес-кіл, а й безпосередньо бути власниками бізнесу. Звідси, вони робитимуть усе можливе, щоб сплачувати якомога менше, оскільки

розуміють, що не будуть покараними. Це, у свою чергу, впливає на фіскальну поведінку інших платників, спонукаючи порушувати податкове законодавство, що призводить до виникнення податкового боргу.

Викладене вище дозволяє виділити два типи фіскальної держави.

I тип. Фіскальний інтерес держави зумовлений необхідністю задоволення потреб суспільства. Формуючи пропозицію суспільних благ, держава вивчає уподобання громадян і намагається економічно обґрунтувати сукупний обсяг і види суспільних товарів та послуг, а відтак – рівень податкового навантаження. Такий тип фіскальної держави відповідає поглядам вчених, які трактують природу держави не стільки в контексті силової структури, скільки наділяють її морально-етичною цінністю, присутньою в свідомості й потрібною людям.

II тип. Фіскальний інтерес держави диктується прагненням максимізації власної вигоди представників влади, отож є практично безмежним. Задоволення потреб суспільства слугує прикриттям максимізації бюджету. Інтереси держави існують відокремлено від інтересів суспільства. Такий тип фіскальної держави відповідає баченню держави як апарату насильства, адміністративно-владної структури, яка підпорядковує собі інтереси платників.

Посилаючись на суспільну думку в Україні, у деяких джерелах наводиться теза, що в українській державі проявляються ознаки «Левіафана» тобто морського чудовиська. «Якщо міркувати про підконтрольність держави суспільству, то існують вагомі підстави думати, що українська держава на сучасному етапі виявляє багато рис, притаманних «Левіафану». Це проявляється в значному ступені концентрації влади у центрі, її непідконтрольності громадянам, а також у формальному характері територіального самоврядування...» [13, с. 11]. Ми розділяємо таку думку і вважаємо, що Україна – це скоріше фіскальна держава II типу.

Проаналізуємо динаміку видатків зведеного бюджету України та їх рівень відносно ВВП (таблиця 1)

Рівень державного споживання в Україні¹

	2004	2005	2006	2007	2008
ВВП, млн грн.	345113	441452	544153	712945	949864
Темп зростання, %	-	128	123	130	133,2
Видатки бюджету, млн грн.	102538,4	141989,5	175512,2	227638,3	309216,2
Темп зростання, %	-	138	124	130	135,8
ВВП, що розподіляється через видаткову частину бюджету, %	29,7	32,2	32,3	31,9	32,6
Чисельність населення України, млн.	47,3	46,9	46,6	46,3	46,1
Видатки бюджету на душу населення, грн.	2167,8	3027,5	3766,3	4916,5	6707,5

Як свідчать наведені дані, видатки Зведеного бюджету України постійно зростають, при цьому іноді темпами швидшими, ніж ВВП. Збільшується також рівень державного споживання ВВП. Проте, чи відображає це «найважливіше значення» держави для господарства країни в цілому та для індивідів, як говорив про це А. Вагнер. На думку професора О. П. Кириленко, з чим важко не погодитись, «...постійно зростаючі державні видатки у нашій країні, на жаль, не супроводжуються більш повним і якісним задоволенням існуючих державних і громадських потреб. ...Загальне збільшення державних видатків ... відбувається головним чином за рахунок збільшення соціальних видатків. Поряд з цим систему соціального захисту і соціального забезпечення населення України не можна вважати ефективною і такою, що відповідає тим завданням, які стоять перед нею в умовах формування ринкового і соціально-орієнтованого суспільства» [15, с. 47]. Дійсно, враховуючи, що на душу населення в Україні припадає 6707,5 грн річного обсягу видатків зведеного бюджету, виникає питання, чи можна за таку ціну отримати від держави якісні суспільні блага. Для порівняння наведемо такі дані. В Україні ВВП на душу населення становить 6559 млн дол. США, у той час як у соціально орієнтованих країнах цей показник у декілька разів вищий: у Швейцарії – 37426, у Австрії – 36045, у Данії – 35285, у Швеції – 34515 млн. дол. США [14, с.558-559]. Водночас у цих країнах рівень централізації ВВП в бюджеті через податки та обов'язкові платежі є вищим, аніж в Україні. Отже, склалася ситуація, коли держава намагається виконувати соціальні функції, проте зробити це якісно просто неможливо.

Невідповідність фіскального інтересу держави уподобанням громадян як

причина податкового боргу доповнюється специфікою надання державних послуг. Як було зазначено вище, їх можна отримати незалежно від факту оплати. Вирішити цю проблему можна лише через ефективний контроль.

В Україні система контролюючих органів включає митні органи, органи Пенсійного фонду України, органи фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування та податкові органи. Тільки ці органи мають право проводити перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків до бюджету. Згідно із визначеними Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21.12.2000 № 2181-III компетенціями, справляння мита мають контролювати податкові органи. У статті 10 Декрету Кабінету Міністрів України «Про державне мито» від 21 січня 1993 року № 7-93 зазначено, що контроль за справлянням державного мита здійснюють фінансові та податкові органи в усіх установах, що його справляють. Яка установа в Україні справляє державне мито за реєстрацію емісії цінних паперів? Як відомо, емітент має пред'явити документ, що засвідчує сплату державного мита за реєстрацію випуску, до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку. Це свого роду контрольний захід, який має забезпечувати надходження державного мита до бюджету. Проте така процедура контролю Законом про цінні папери та фондовий ринок не прописана. Отже, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку не зобов'язана перевіряти наявність такого документа і відповідальності за несплату державного мита у цьому випадку вона не несе.

Дані про фактичні та розрахункові суми надходжень державного мита до бюджету наведені в таблиці 2.

¹ Розраховано за [14] та оперативними даними Міністерства фінансів України

**Фактичні та розрахункові суми надходжень державного мита до бюджету,
2004-2008 роки²**

	2004	2005	2006	2007	2008
Обсяги випуску цінних паперів, млрд грн.	34,76	61,99	84,07	133,25	153,05
Розрахункова величина державного мита (0,1 % номінальної вартості випуску), тис грн	34760	61990	84070	133250	153050
Фактичні надходження державного мита від усіх видів операцій, тис грн.	111	32	51	29	16

Наведені дані свідчать, що розрахункові показники, які відображають потенційні надходження державного мита лише від операцій з реєстрації випуску цінних паперів, у сотні разів перевищують фактичні надходження державного мита від усіх видів операцій. Звідси можна зробити висновок, що сплата державного мита є не контролюваною в Україні. Наведений приклад показує слабкість контролю унаслідок неузгодженості дій державних органів.

Узагальнюючи викладене вище, можна зробити висновок, що держава як суб'єкт податкового боргу сама генерує ризики несплати податків: з одного боку – через неузгодженість своїх фіскальних інтересів з уподобаннями платників податків, з іншого – через недостатній контроль. І якщо усунення першої причини – це тривалий складний процес, то підвищення результативності контролю є цілком реальним, принаймні в частині тих податків і обов'язкових платежів, які спираються на стабільні об'єкти оподаткування, що піддаються чіткому обліку.

Література

1. *Сутормина В. Н.* Налоги капиталистических государств (лекция) / Сутормина В. Н. – К., 1968. – 53 с.
2. *Пушкарёва В. М.* История финансовой мысли и политики налогов: [учеб. пособ.] / Пушкарёва В. М. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 256 с.
3. *Кодацкий В. П.* Доходы и расходы государства / Кодацкий В. П. – Х.: Харьков. отделение изд-ва «Экономика», 2005. – 249 с.
4. *Исаев А. А.* Очерк теории и политики налогов / Исаев А. А. – М.: ООО «ЮрИнфо Р – Пресс», 2004. – 270 с.
5. *Мітіліно М. І.* Елементи фінансової науки / Мітіліно М. І. – Держ. вид-во України, 1926. – 196 с.

6. *Соколов А.М.* Теория налогов / Соколов А.М. – М.: Финиздат, 1928. – 257 с.

7. *Янжул И. И.* Основне начала финансовой науки: Учение о государственных доходах / Янжул И. И. – М.: «Статут», 2002. – 555 с.

8. *Бланкарт Ш.* Державні фінанси в умовах демократії. Вступ до фінансової науки / Бланкарт Ш.; [пер. з нім. О. О. Терещенко, С. І. Терещенко; наук. ред. В. М. Федосов. К.: «Либідь», 2000. – 655 с.

9. *Витте С. Ю.* Конспект лекцій о народном государственном хозяйстве, читанных его императорскому высочеству князю Михайлу Александровичу в 1900-1902 годах / Витте С. Ю. [Предисл. Ю. Н. Калашнов и В. М. Широкин]. – М.: «Начала», 1997. – 512 с.

10. *Андрущенко В.* Податкова держава: генезис, концепція, еволюція / Андрущенко В. // Світ фінансів. – 2008.- №3. – С.7 – 15

11. *Мизес Л.* Индивид, рынок и правовое государство / Мизес Л. – СПб.: «Пневма», 1999. – 196 с.

12. *Крисоватий А. І.* Теоретико-організаційні доміанти та практика реалізації податкової політики в Україні: [монографія] / Крисоватий А. І. – Тернопіль: Карт-бланш, 2005 – 372 с.

13. *Б'юкенен Дж. М.,* Суспільні фінанси і суспільний вибір: два протилежні бачення держави / Дж. Б'юкенен, Р. А. Масгрейв. – К.: Вид. Дім «КМ Академія», 2004. – 175 с.

14. Статистичний щорічник України за 2007 рік / [ред. О. Г. Осауленко]. Державний комітет статистики України. – К., 2008. – 571 с.

15. *Кириленко О.* Актуальні проблеми модернізації державних фінансів України / О. Кириленко // Вісник економічної науки України. – 2008. – №1. – С.46 – 50.

² За даними ДПА України та ДКЦПФР України