

Тарас МАРШАЛОК

ТЕОРЕТИЧНА ТА МЕТОДОЛОГІЧНА КОНЦЕПТУАЛІЗАЦІЯ ПЕРЕКЛАДАННЯ ПОДАТКІВ

Проведено ґрунтовний аналіз процесу перекладання податків. Вивчено наукові погляди різних історичних періодів, що стосуються руху податків та їх перекладання між суб'єктами економічних відносин. Встановлено, що дослідження даного процесу залежить від певних економічних умов, рівня розвитку економіки країни. Доведено, що перекладання податків залежить від ціни, попиту і пропозиції на товар.

Процес справедливого розподілу податкового навантаження зумовив потребу оцінити вплив податків, розподіл суб'єктів оподаткування на платників і носіїв податкових платежів. Питання, хто зазнає податкового навантаження, як воно розподіляється між учасниками податкових відносин, де виявляється найбільша дія податкових платежів, є найактуальнішими в процесі реалізації ефективної податкової політики. Податкове навантаження необхідно дослідити не лише як результативний показник, а як такий, що вказує на дію податків на продавця та покупця. З огляду на це дослідження впливу податків залежить насамперед від перекладання податків і справедливого розподілу податкового навантаження.

Історична ретроспектива охоплює значну кількість наукових концепцій щодо оподаткування та податків зокрема. Проблеми оподаткування присвятили праці як фізіократи, класики, так неокласики, маржиналісти, кейнсіанці. Представники різних наукових шкіл прагнули розробити ідеальну податкову систему, що дала б змогу задовольнити всіх без винятку суб'єктів податкових відносин.

Проте різні погляди, переважання певної точки зору щодо податків не сприяли

формуванню єдиної правильної теорії оподаткування, що могла б безперешкодно працювати на практиці. Разом із цим, кожна із перелічених шкіл зробила певний внесок у розвиток науки про оподаткування. Деякі постулати класиків фінансової науки ефективно використовують у сучасній теорії і практиці оподаткування та проведенні податкової політики.

Варто зазначити, що в теорії оподаткування досі залишаються невирішеними чимало питань, зокрема щодо переважання тих чи інших податків та їхнього домінування в податковій системі; ступеня втручання держави в процес створення доданої вартості через використання податкових платежів; перекладання податків (найбільш суперечлива та емпірична проблема), а також поведінки платників податків у процесі перекладання на них податкового навантаження.

Процес перекладання податків досліджували класики фінансової науки Дж. Локку, Ф. Кене, А. Тюрго, А. Сміт, Д. Рікардо, Ж. Б. Сей, К. Г. Рау, Ж. С. де Сісмонді, Н. Канар, Л. Штейн, П. Прудон, Ф. Лассаль, А. Вагнер, А. Шеффле, Ф. Дженкін, Р. Майєр, К. Віксель. Серед російських класиків – В. Твердохлебов, Н. Кутлер, І. Кулішер,

А. Соколов, Б. Дітман, М. Алексеєнко. Із зарубіжних дослідників проблемі перекладання податків присвятили праці С. Брю, К. Макконел, Р. Масгрейв, П. Самуельсон, Дж. Е. Стігліц. Також необхідно відзначити дослідження В. Андрущенко, І. Золотько, М. Білика, В. Пушкарьової, Е. Кудряшова, А. Крисоватого, В. Захожая, Я. Литвиненка та інших авторів. Вчені намагалися осмислити та зрозуміти дію податків на економіку. Але, на жаль, перекладання податків є найменш вивченим процесом, досі нема достатньо фундаментальних розробок, що могли б дати чітку відповідь стосовно абсолютного виміру ефектів від руху податків та їх впливу на кожного з учасників згадуваних відносин.

Часто висновки щодо перекладання податків базовані лише на емпіричних дослідженнях, вивченні можливостей поводження податків у процесі їхнього перекладання; науковці також подають приклади можливих наслідків в економіці у результаті руху того чи іншого податку, в процесі перекладання обов'язкового платежу від одного суб'єкта до іншого.

Наукові школи різних періодів сформували певні теорії, що дають змогу охарактеризувати досліджуваний процес. До них належать такі: абсолютна теорія перекладання (класична теорія перекладання), оптимістична теорія перекладання, песимістична теорія перекладання, емпірична теорія перекладання, математична (маржинальна) теорія перекладання, статистична теорія перекладання, синтезована теорія перекладання.

Кожна із зазначених теорій зводиться до проблеми ефективного, безболісного перенесення, тобто перерозподілу податкового навантаження між різними суб'єктами податкових відносин. Найчастіше перекладання розуміють як перенесення податку від виробника до його носія

(фактичного користувача блага) в процесі маніпулювання цінами виробленого блага; він відбувається також у результаті зміни попиту та пропозиції на цей товар. Доведено, що процес перекладання податків є прямий та зворотний, що виявляється у можливості перенесення податку на покупця шляхом введення цього податку до ціни товару (прямий ефект), а також у зниженні ціни постачальника (перенесення податку на постачальників) [1, 157; 31].

Таким чином, вищезазначене характеризує лише процеси, можливі при перенесенні податків, але немає чіткого визначення процесу, який дасть змогу встановити результат від перенесення податку в абсолютному вимірі. Досі не визначено показника, що відображав би реальні ефекти від перекладання того чи іншого податкового платежу.

Основою теорій про перекладання податків є проблема процесу перекладання та його результату. Представники абсолютної теорії вказують на те, що податковий тягар перекладається на землевласника. Так, торговці чи орендарі (виробники), не бажаючи сплачувати податок, маніпулюють цінами, щоб не втратити дохід, а споживачі, котрі змушені споживати вироблений продукт, у його ціні сплачують податок, який додатково перекладається на них [2, 150].

Хоча теорія фізіократів не набула широкого застосування, вона в процесі розвитку теоретичних основ оподаткування отримала продовження у працях представників класичної школи. Останні не змогли створити абсолютно інших підходів до оподаткування, і їхні постулати часто були наслідуванням здобутків попередніх шкіл. Представники класичної школи стверджували, що робітник, отримуючи заробітну плату, не бажає за рахунок власного доходу сплачувати податок і повністю переносить тягар сплати на підприємця (латифундиста), який також, маючи певну владу, пере-

носить цей податок на кінцевого споживача, в тому числі і податок із доходу [3, 4–5].

Коли відсутня конкуренція, власник може маніпулювати споживчою здатністю покупця, оскільки в останнього немає вибору і він змушений придбати товар за будь-якої ціни. Проте в результаті еволюції суспільства та зміни структури виробництва виникають досконалі конкурентні відносини, що змушують виробників частину власних податкових зобов'язань компенсувати за рахунок доходів (прибутку).

У класичній теорії оподаткування були відомі судження, що підтверджують вищезазначене. Так, Ж.-Б. Сей вказував, що нема нічого більш мінливого, ніж процес перекидання податків, котрий здатний вплинути як на одну, так і на іншу сторону (як на виробника й працівника, так і на споживача).

Деяко скептичною є “оптимістична теорія” перекидання податків, згідно з котрою будь-який податок, незалежно від платника, рівномірно сплачуватимуть усі суб'єкти податкових відносин, а податкового тягаря зазнають переважно ті верстви населення, в яких більша купівельна спроможність [4, 176]. Так, Н. Канар, представник оптимістичної теорії, зазначав, що податкова система подібна до кровоносної, оскільки випускання крові з однієї вени за деякий період призведе до врівноваження крові у всій кровоносній системі. Отже, будь-який податок, введений у систему оподаткування, спочатку призводить до певних втрат чи виробника, чи споживача, але за певний проміжок часу учасники податкового процесу сприйматимуть їх як належне, оскільки податковий тягар рівномірно розподілиться між усіма суб'єктами оподаткування. Згідно з теорією оптимістичного перекидання старий податок є “добрим”, а новий створює певні незручності. Хоча оптимістична теорія – це лише тези, що не мають наукового обґрунтування, проте відкидати ці

думки вчених не можна. Заслуга останніх зокрема полягає в тому, що перекидання податків вони розглядають як загальносуспільний процес, де всі громадяни виступають у ролі як споживачів, так і виробників; відповідно кожен із нас бере участь у формуванні податків та їхній сплаті, а отже, кожен рівномірно задіяний у процесі перекидання податків. Наведена теорія є основою подальших теорій, оскільки вона базується на законах попиту та пропозиції.

На противагу оптимістичній виникла песимістична теорія, основоположником якої вважають П. Прудона. Він стверджував, що будь-який податок перекидають на споживача, а основна маса споживачів – бідняки. Як наслідок, будь-який податок обтяжує бідняків, тому всі податки є несправедливими [3, 8]. Представники песимістичної школи вважали, що процес перекидання податків не є і не може бути визначеним, він не має теоретичного обґрунтування. Оскільки процес перекидання податків непередбачуваний, одні суб'єкти держави несуть увесь тягар податків, інші – частину, а ще інші наділені правом перекидати податковий тягар на перших та других, якими є прості споживачі [4, 177].

Представники як оптимістичної, так і песимістичної шкіл базують власні твердження здебільшого на теоретичних припущеннях та відображають перекидання податків як певний процес, що може мати будь-які наслідки. Слід вказати на відсутність у цих учених конструктивних наукових висновків, що дали б змогу оцінити межу перекидання податків, а також визначити конкретний результат. Разом з тим, представники оптимістичної та песимістичної теорій зробили вагомий внесок у розвиток теорій про перекидання податків, а також податкової політики загалом. Їхня заслуга полягає, насамперед, у тому, що вони змінили вектори дослідження: від політичного

до економічного (маніпулювання цінами, включення або ні податку до ціни товару, на що здебільшого впливають попит і пропозиція, а також визначення співвідношення між ними). Представники цих теорій першими вказали на пряме та зворотне перекидання податків. Учені визначили, що перекидання, спрямоване від пропозиції до попиту, називається “пряме”, а від попиту до пропозиції – “зворотне” [5].

Продовженням наукових досліджень у сфері перекидання податків стала теорія національних фінансових шкіл (друга половина XIX ст.). Сформовані під впливом певних наукових напрямів, національні фінансові школи згодом переросли в міжнародну школу, зробивши вагомий внесок у розвиток теорії про перекидання податків.

Зокрема, представники німецької фінансової школи відмовилися від абстрактної (абсолютної) теорії перекидання і відповідно наблизилися до теорії емпіризму. Саме ця теорія дала змогу отримати результати, більш конструктивні та реальні, ніж попередні, хоча всі дослідження процесів перекидання податків того періоду зазнали впливу різних негативних чинників. Так, емпірична теорія формувалася в період відсутності теорії про формування ціни, внаслідок чого науковці не мали змоги дослідити абсолютний вплив податків на ціну, на її формування, а також оцінити перекиданий податок та процес розподілу податкового тягаря [6, 102].

Найважливішими досягненнями вчених є вироблені постулати, актуальні донині. “Батько” фінансової науки К. Рау (1864) запропонував шість законів, за якими відбувається перекидання податків: 1) перекидання можливе лише за зміни ціни; 2) перекидання податків від покупця до продавця є складним процесом, оскільки зміна попиту розподіляється за всією товарною масою; 3) перекидання від про-

давця відбувається легше там, де податок справляють із ціни товару; 4) практично неможливе перекидання податків з особистих доходів громадян (заробітної плати); 5) обмежено перекидними податками є ті, які не залежать від кількості товару; 6) податок, джерелом якого є дохід, перекидається лише тоді, якщо його можна використати по-іншому.

Наведені постулати ґрунтуються на індуктивних висновках, і в XIX ст. вони могли б бути єдино справедливими. Проте з розвитком науки про перекидання податків та економічних процесів задекларовані К. Рау закони не є остаточними й за певних обставин можуть не спрацювати. Зокрема, поданий висновок стосується податків із доходів. Представники емпіричної теорії перекидання вважають податки з доходів практично неперекидними. Послідовники цієї теорії А. Шеффле і А. Вагнер зробили щодо процесу перекидання дещо інші висновки, хоча за певними напрямками вони збігаються. Так, А. Шеффле стверджує, що перекидання непрямих податків спрощується тоді, коли момент стягування максимально збігається з моментом споживання; пряме оподаткування (прибуткове оподаткування) є неперекидним [3, 13]. “Особисте оподаткування може послужити поштовхом до підвищення чи зниження ціни, яке може відбутись і без податку, але такі зміни в цінах не можна назвати перекиданням податків” [3, 14], – вважає А. Шеффле. Він також наголошує, що недоліками перекидання податків є коливання між прямим і зворотним процесами. Проте висновки науковця, в яких не враховано теорії ціноутворення та формування доходу, не можна назвати достатньо обґрунтованими.

Наукові дослідження А. Вагнера були більш досконалішими та обґрунтованими. Зокрема, вчений заперечив і спростував твердження про повну неперекиданість ін-

дивідуального прибуткового податку, а також з'ясував соціальні умови перекладання податків. "Закон рівності прибутку, – стверджував науковець – не завжди пояснює явище перекладання податків: рівноцінне оподаткування об'єктивного доходу не завжди приводить до рівності в оподаткуванні суб'єктивного доходу, і навпаки" [3, 13]. Дослідник вважав, що спокуса перекладання податкового тягара наявна навіть при рівномірному прибутковому оподаткуванні. Зазначимо, що А. Вагнер став першим, хто виокремив проблему перекладання не лише непрямих податків, а й прямого оподаткування, що було значним кроком уперед у розвитку фінансової науки. Так, проблема перекладання прямих податків є нині актуальнішою та менш дослідженою, ніж перекладання непрямих податків. За суттю, справляння непрямих податків передбачає їхнє перекладання на кінцевого споживача, чого не можна стверджувати про межу перекладання прямих податків. Саме цій проблемі приділив головну увагу А. Вагнер. Висновки німецької школи загалом базуються на тому, що процеси перекладання податків не піддаються жодним економічним законам.

Наступний етап розвитку науки про перекладання податків відображає теорія статистичної індукції, представниками якої є Н. Кутлер, І. Кулішер, А. Соколов, Б. Дітман та ін. Дослідження цих науковців ґрунтуються на зміні ціни товару під впливом відміни чи введення податків. Учені також порівнювали ціни на ідентичні товари в регіонах, де додатково справляють податок, і регіонах, де такий податок не справляють. Представники цієї школи загалом вивчали вплив податків на ціну, що є значним кроком у розвитку теорії про перекладання податків [7, 19]. "Податок, виступаючи в ролі особливого ціноутворюючого чинника, може здійснювати прямий, непрямий та віддалений вплив на ціну" [8, 107], – стверджував

А. Соколов. Саме ці висновки є найбільш вагомими на сучасному етапі. Подальші теорії про перекладання податків базуються саме на положеннях про зміну ціни під впливом податкових платежів, залежності попиту та пропозиції від оподаткування, а також процесу розподілу податкового тягара між учасниками податкових відносин.

Отже, представники школи статистичної індукції зробили вагомий внесок у розвиток науки про перекладання податків, хоча ці дослідження ґрунтовані здебільшого на перекладанні непрямих податків. Прямі податки як об'єкт перекладання були розглянуті недостатньо, що стало значною помилкою чи не усвідомленням проблеми у вказаний період.

У другій половині ХІХ ст. відбулося реформатування фінансової науки. Вагомим напрямком її стала математична теорія, що відіграла значну роль у розвитку основ сфери оподаткування. Представники математичної теорії застосували дедуктивний метод, базований на дослідженні ціни товару та її зміни під впливом оподаткування. Найбільше уваги приділяли саме формуванню ціни та місцю податків у цьому процесі. Зокрема, А. Курно, Л. Вальрас, У. Джевонсі, Ф. Дженкін дійшли логічного висновку, що будь-який податок у процесі обміну товарів (купівлі-продажу) перебирає на себе частину вигоди. Це означає, що в капіталістичних, а нині – в ринкових умовах господарювання податковий тягар створює більше втрат, які для того чи іншого платника податків не компенсуються податковими надходженнями. І відповідно зі зростанням податку збільшуються витрати. На нашу думку, висновки вчених заслуговують на увагу. Так, з одного боку, держава, втручаючись у процес виробництва і продажу та встановлюючи податки, прямо чи опосередковано впливає на попит і пропозицію, зміна яких є величиною, що обернено про-

порційна до суми податку, котрий передбачають у ціні. З іншого боку, розподіл податкового тягаря та визначення втрат між продавцем і покупцем є питаннями, що досі перебувають у площині невизначеності.

Актуальними нині є також положення представників математичної теорії Р. Майєра, К. Вікселя [9, 162]. У праці "Принципи справедливого оподаткування" (1884) Р. Майєр зробив певні висновки щодо процесу перекладання податків. Його розробки ґрунтуються на теорії граничної корисності. Вчений, зокрема, визначив, що процес перекладання податків на пряму впливає на приватну власність, є реакцією капіталу на діяльність держави [2, 157].

Безпосередня дія податку призводить до зменшення оборотного капіталу, прибутку та доходу. Ця дія обов'язкових платежів позбавляє платника можливості придбати додаткове благо, знижуючи водночас його купівельну спроможність. Подібний вплив на процес споживання мають також непрямі податки. Їхнє застосування щодо одних товарів спричиняє неможливість придбати інші, менш важливі товари; така ситуація відбувається внаслідок зміни ціни товару, що під впливом податку зростає.

Р. Майєр зазначав, що податки впливають на споживання навіть тоді, коли їх не сплачують. За нормальних умов товарного обороту податок, знижуючи пропозицію, призводить до підвищення ціни. Приділивши значну увагу процесові формування ціни, вчений стверджував, що її зростання має бути завжди меншим, аніж податок, оскільки в іншому разі неконкурентоспроможні підприємства збанкрутують, не витримавши збільшення ціни.

Представники математичної теорії, яка розвивалася в період становлення капіталізму, акцентували увагу на дослідженні основних законів економіки у конкурентних умовах та в умовах монополії. Так,

К. Віксель вважав, що монополіст не може самовільно підвищувати ціни, оскільки її зростання призведе до зменшення попиту і, як наслідок, до зниження доходу цього суб'єкта господарювання. В результаті підприємець, використовуючи математичні методи, а також економічні закони, прагнучиме отримати якнайбільший прибуток. Отже, кожен підприємець старатиметься виробити для себе таку систему зміни ціни та перекладання на неї податку, які в підсумку дадуть змогу забезпечити найбільший попит за найвищого показника пропозиції, а суб'єкт господарювання отримає найбільший прибуток.

М. Панталеоне подав визначення процесу перекладання податку, що часто використовували в ХХ ст. – у період розвитку ринкових відносин. Учений вважав, що "...перекладання – процес, за допомогою якого платник повністю чи частково винагороджує себе за податок, який сплатив" [10, 53]. Таким чином перекладання податків він розглядає як процес, котрий дає змогу дослідити тенденції, виокремити чинники, що безпосередньо впливають на перекладання. Сформувавши динамічний закон, М. Панталеоне найближче підійшов до сучасної теорії перекладання, що базується на дослідженні впливу податків на попит, пропозицію та ціну.

Зазначимо, що історія розвитку теорій про перекладання податків містить дослідження про вплив податків на ціну товарів, на попит і пропозицію. Загалом у перелічених вище теоріях були зроблені спроби визначити ті чинники, що найбільше впливають на процес перекладання. Кожен науковець, який вивчав зазначену проблему, базував свої висновки на економічних законах тієї доби, в якій він жив і працював. Оскільки економічні закони періоду фізіократів і класиків не були досконалими, багато висновків нині можна вважати економіч-

но необґрунтованими. Проте представники сучасної фінансової науки серед накопиченої кількості законів економіки мають змогу відібрати з історичного еволюціонування найбільш ефективні пропозиції, виокремити конструктивні рішення, що ґрунтуються на математичному моделюванні, оцінюванні фактичного результату та оптимальному відборі чинників, які найповніше впливають на процес перекладання податків.

Теорія перекладання податків кінця XIX – початку XX ст. загалом складається з кількох напрямків дослідження проблеми. У науковій літературі її називають “синтезована теорія перекладання”, що базується переважно на дослідженнях американських учених.

Американська економіка початку XX ст. ознаменувалася бурхливим розвитком. На новий, вищий рівень перейшли також дослідження в галузі науки й техніки. Наукові розробки з економіки та фінансів значно випереджали дослідження європейських учених. У сфері оподаткування на перший план вийшли наукові висновки американських економістів Е. Селігмана та М. Фрідмана. Заслуга авторів синтезованої теорії перекладання полягає, насамперед, у тому, що вони першими подали повну класифікацію процесу перекладання податків, яка, на нашу думку, є найбільш вдалою й актуальною сьогодні. Зокрема, виділяються види та умови перекладання, згідно з якими вчені здійснили класифікацію податків за складністю їхнього перекладання.

У синтезованій теорії виокремлюють два види перекладання податків “уперед” (перекладання від продавця до покупця); “назад” (від покупця на продавця). Залежно від того, яку частку податку перекладають, процес розділяють на повне і часткове перекладання.

Процес перекладання податку на продавця в економічній науці називають

“амортизація податку”. Амортизація податку є процесом, коли платник перестає сплачувати податок, а об’єкт обкладання втрачає цінність [11, 219]. В абсолютному вимірі амортизація податку – це процес зниження ціни за рахунок податку, який заміщує норму прибутку.

Поряд із видами перекладання податків представники синтезованої теорії подають класифікацію умов перекладання.

Перша умова – ухилення від податку, яке є законним та незаконним. Законне ухилення від сплати передбачає несплату податків у межах закону; використовуючи податкові суперечності в нормативних актах, платник податків може зменшити об’єкт оподаткування або суму податку. Незаконне ухилення від сплати податку базується на заниженні об’єкта оподаткування чи приховуванні податку через незаконні способи, порушення законів, що регулюють процес оподаткування, за яке передбачена фінансова, адміністративна і кримінальна відповідальність.

Умову, що передбачає незаконне ухилення від сплати податків, на наш погляд, не можна виокремлювати як умову перекладання податку, оскільки перекладання є процесом перенесення податку від одного суб’єкта до іншого в результаті його введення до ціни товару. Ухиляючись від податку, суб’єкт оподаткування не здійснює перенесення податку ні вперед, ані назад, лише занижує реальний об’єкт оподаткування законним чи незаконним способом, що в підсумку призводить до зменшення податку, який надходить до бюджету країни. Процес ухилення може спричинити нерівні конкурентні умови між платниками, які використовують механізми ухилення та які не вдаються до них. Якщо суб’єкти оподаткування не використовують механізмів ухилення, вони змушені жертвувати власним прибутком за рахунок податку, котрий

вводять у ціну товару. Отже доходимо висновку, що ухилення від оподаткування не є прямим перекладанням податків, а лише призводить до цього процесу.

Другий випадок – амортизація, що характеризується зменшенням цінності об'єкта оподаткування в результаті довготривалого використання. В іншому разі передбачається поглинання податку за умови знецінення об'єкта оподаткування. Відмінність між поглинанням і амортизацією полягає в характері зменшення об'єкта оподаткування. Амортизація передбачає наперед обчислений процес знецінення об'єкта, який зумовлює наперед відоме зменшення податку, або наперед відоме заміщення амортизації податком, а поглинання – це одноразове зниження вартості об'єкта оподаткування. Аналізуючи процеси амортизації та поглинання податку, доходимо висновку, що вони безпосередньо дотичні до перекладання податку, оскільки в цьому разі відбувається перенесення податку від покупця до продавця, внаслідок чого останній втрачає частину прибутку. Проте цей процес не є повним процесом перекладання, оскільки, знизивши ціну товару, продавець таким чином відтермінує сплату податку для покупця, який він сплачуватиме протягом кількох років. Отже, амортизація та поглинання є процесом не перекладання податку, а його заміщення.

Третій випадок передбачає ситуацію, коли одна особа є платником і носієм податку. В цьому разі, як зазначив Е. Селігман, перекладання податку не відбувається. Так, урахувавши те, що перекладання податку є процесом його перенесення від одного суб'єкта до іншого (від платника до носія), третій випадок не передбачає такого процесу, і тому не може бути визначений як перекладання.

Четверта умова перекладання податків: платник, на якого за законом покладено

тягар сплати, перекладає цей податковий тягар на іншу особу; якщо останній здатен перекласти податок на когось іншого далі, його вважають платником-посередником [11, 205]. Остання особа, на яку покладено весь тягар сплати, є носієм податку. Щодо випадку, який навів Е. Селігман, зауважимо, що в цій ситуації подано лише перелік тих категорій, які прийняті до використання в податковій політиці. Так, наперед відомо, що в процесі перекладання різних податків виникають різні напрямки перекладання; інколи вони можуть бути абсолютно протилежними, та в підсумку в оподаткованні завжди є платник податку, а також його носій. Не погоджуємося з висловлюванням науковця, що податкового тягаря зазнає слабший. На нашу думку, процес перекладання залежить насамперед від особливостей оподаткування та кон'юнктури ринку. Наприклад, монополістові складно перекласти податок на споживача, оскільки ціна товару, який продає перший, є максимальною, тому цей споживач при її збільшенні може відмовитися від споживання зазначеного товару. Зважаючи на це, монополіст, який отримує високі прибутки, змушений частину податкового тягаря "брати" на себе за рахунок власних надприбутків. І навпаки, підприємство з нестійким економічним становищем, що грамотно реалізує відповідну цінову політику, здатне перекласти податок на споживача, який є більш стійким, аніж продавець, і залежить цей процес лише від виду виробництва та еластичності продукту. Доходимо висновку, що процес перекладання податків відбувається лише за визначених економічних умов і під впливом певних чинників, до яких належать ціни, попит, пропозиція, доходи населення, купівельна спроможність громадян і номенклатури пропонованого товару, а також склад податкової системи.

Варто зазначити, що в сучасних умовах оподаткування податком на додану вартість перенесення податкового тягаря від виробника до споживача відбувається за участю податкового посередника, який також несе частину цього тягаря, хоча більшу частину податку сплачує споживач. Перекладання цього податку за наведеним механізмом передбачено самим механізмом, який приймає суспільство і встановлює держава. Через це четвертий випадок перекладання податків визначений дещо неточно і він не передбачає безпосередніх умов даного процесу, а лише вказує на його певні ознаки, перелічені в попередніх випадках.

У п'ятому випадку (умові), що наводять представники синтезованої теорії, визначено: чим "легший" податок, тим менша можливість його перекладання. Досліджуючи цей випадок, зазначимо, що незрозумілим є, насамперед, поняття "легкий" податок. Наголосимо, що жоден податок не може бути "легким", і навіть низька ставка податку, яку застосовують до мінімального об'єкта оподаткування, спричиняє виникнення податкового навантаження, що завжди є незручним для платника. А перекладання податку є лише процесом перенесення податкового навантаження на іншого суб'єкта оподаткування. Отже, процес перекладання залежить не від податку чи його величини, а від здатності ринку контролювати та змінювати попит і пропозицію, які, на наш погляд, є основними чинниками цього процесу.

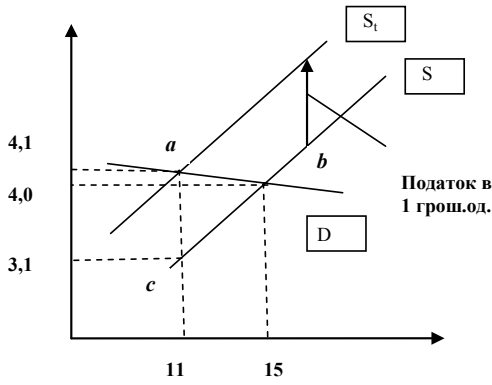
Розглянуті теорії різних економічних шкіл підтверджують, що процес перенесення податкового тягаря від одного суб'єкта до іншого є найбільш невизначеною та складною проблемою для будь-якого науковця.

Найбільш точними вважаємо наукові постулати щодо перекладання податків таких зарубіжних учених-сучасників:

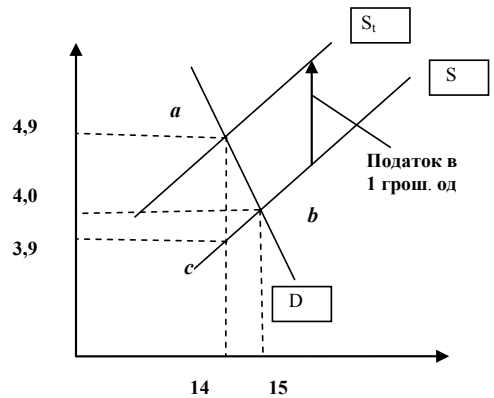
А. Маршалла, Дж. Кейнса, П. Самуельсона, М. Фрідмана, К. Макконелла, С. Брю. Заслугою неокласичної теорії синтезу є математичне обґрунтування процесу перекладання податків, подане в графічній інтерпретації. Значного поширення теорія неокласицизму набула в період Великої депресії – як певна необхідність, що полягала в розробленні абсолютно нової моделі економічного розвитку та поведінки. Основоположником нової економіки є американський економіст Дж. Кейнс, який глобально змінив розуміння суті економічного процесу взагалі, хоча проблемі перекладання податків вчений уваги не надавав [1, 172]. Ґрунтовні дослідження процесів перенесення податкового тягаря та перекладання податків здійснили К. Макконелл та С. Брю, які розраховували перекладання податку через еластичність попиту та пропозиції. На думку науковців: "...необхідно якнайточніше визначити пункт призначення податку чи розподілу податкового тягаря. В цій ситуації... допоможуть поняття еластичності попиту та пропозиції" [12, 711–714].

Графічне зображення процесу перекладання податку ґрунтується на досліджуваному трикутнику А. Харбергера, що також свідчить про розрахунок надлишкового податкового тягаря. Відповідно проблему перекладання податків аналізують як чотири випадки поведінки товару під впливом зміни ціни та введення податку – при еластичному й нееластичному попиті та еластичній і нееластичній пропозиції. К. Макконелл та С. Брю запропонували вищеподане графічне зображення чотирьох можливих варіантів поведінки податку та ефектів від його перекладання (рис. 1).

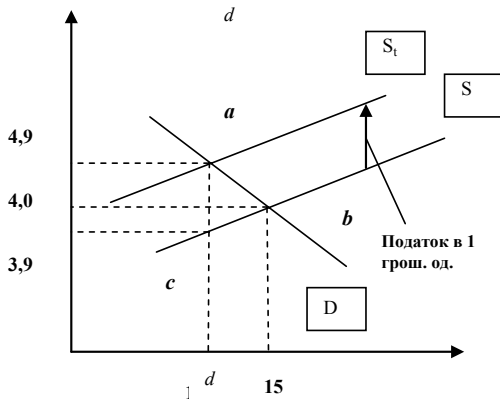
Так, спостерігаємо, що за еластичної пропозиції запровадження податку в розмірі 1 грош. од. приведе до зміни ціни з 4,0 до 4,9 грош. од., а це означає фактичне перекладання податку на кінцевого споживача;



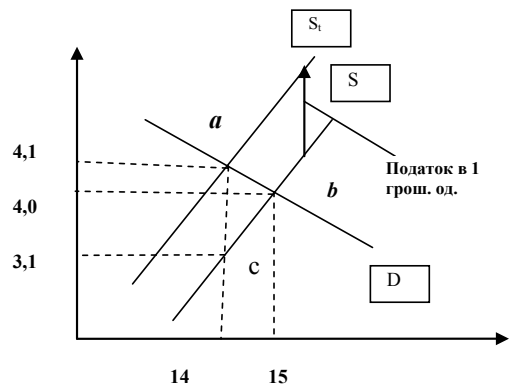
а) Перекладання податків та еластичний попит



б) Перекладання податків та нееластичний попит



в) перекладання податків та еластична пропозиція



г) перекладання податків та нееластична пропозиція

Рис. 1. Вплив еластичності попиту та пропозиції на процес перекладання податку і розподіл податкового тягаря [12, 714–715]

водночас за еластичної пропозиції і значного перенесення податку на споживача в цьому разі значно зменшується споживання товару (рис. 1в). За нееластичної пропозиції, коли кількість пропонованого товару фактично не залежить від ціни, додаткове введення податку зумовлює незначне зменшення споживання товару з 15 до 14 грош. одиниць, але в цьому разі податковий тягар перекладається на виробника, а ціна зростає лише на 0,1 грош. од. (рис. 1г).

Проаналізувавши поведінку ціни та нововведеного податку в умовах зміни еластичності попиту і пропозиції, доходимо висновку, що найбільші втрати для держави будуть за еластичного попиту, коли різко зменшується споживання та покупець згідний придбати товар за максимально низької ціни, тому виробник у реальних умовах не завжди зможе понести додатковий податковий тягар (площа трикутника авс), який він також не матиме змоги перекласти на

споживача. В цій ситуації підприємець буде змушений згорнути виробництво або значно знизити прибутковість. За еластичної пропозиції відбудуться значні втрати кількості реалізованої продукції (рис. 1в) за рахунок зростання ціни. Надлишковий податковий тягар, що виникає під впливом введеного податку, в цьому разі є також великим (площа трикутника *авс*). У розглянутій ситуації варто вказати на ефект від введеного податку. Надходження податку за еластичного попиту значно менші, ніж за еластичної пропозиції, що засвідчують площі фігур $ad\ 4,0\ 4,1 < ad\ 4,0\ 4,9$ (див. рис. 1а; 1в).

Значно меншими є також втрати податку за умови нееластичного попиту та пропозиції (площі трикутників *авс* у цьому разі менші, ніж за еластичного попиту та пропозиції). Надходження податку за нееластичної пропозиції є найбільшими щодо всіх розглянутих умов, зокрема, площа фігури $ad\ 4,0\ 4,9$ (див. рис. 1в) є найбільшою; в разі нееластичної пропозиції втрати держави від введення нового податку будуть найбільшими.

Отже, держава має здійснювати політику, що ґрунтуватиметься на вивченні попиту та пропозиції на різні категорії товару. Введення нового податку має відповідати критерієві найбільшого сприяння. В проаналізованій ситуації найбільш оптимальним є варіант введення податків у тих галузях, де спостерігається найменше реагування на зміну ціни у покупців (нееластичний попит). У країні з низьким рівнем доходів, із низькою купівельною спроможністю громадян не можна досягти умов, за яких попит буде нееластичним, оскільки обмежені матеріальні ресурси в будь-якому разі спричинюватимуть реагування споживачів на зміну ціни. Така ситуація є актуальною в умовах економічної кризи і рецесії економіки.

Введення будь-якого податку доцільно супроводжувати вивченням кон'юнктури

ринку, попиту та пропозиції, а також їхньої еластичності, рівня доходів громадян, рентабельності виробництва, інфляції, конкурентоспроможності галузей економіки. Ці показники є основою побудови моделей, що відображають процес перекладання податків.

Саме тому, наукові результати вчених є лише базою для подальших розробок методів і моделей розрахунку перекладання податків, а також впливу цього процесу на економіку

Результати П. Самуельсона, Р. Маггрейва, К. Макконела і С. Брю мають важливе значення, але не завжди можуть бути практично реалізованими. Зокрема, як уже зазначалося, попит і пропозиція не єдині показники, спроможні абсолютно відобразити процес перекладання податків. Цей процес набагато складніший і залежить від багатьох інших чинників, які науковці розглянутих наукових шкіл і податкових теорій не аналізували. Ці чинники мають значний вплив на перенесення податку, а також на наслідки від цього перекладання.

Процес перекладання податків загалом передбачає забезпечення певних інтересів і здійснюється з визначеною метою. Наприклад, якщо держава неспроможна вилучити частину блага в певній категорії громадян шляхом прямого оподаткування, або податок, що справляють із цієї категорії осіб, є недостатнім, перша через податкові інструменти може делегувати суб'єктам господарювання повноваження вилучити частину доходів цих громадян. У цьому разі суб'єкти господарювання, передбачаючи суму податку в ціні товару, перекладають податковий тягар на споживачів, які стають безпосередніми платниками цих податків (носіями). Через названий механізм держава здатна, маніпулюючи попитом і пропозицією, отримати додаткові податкові надходження. Часто сподівання держави

не виправдовують себе за очікуваним результатом, і процес перекладання податків має зворотний ефект.

Література

1. Майбуров И. А. *Теория и история налогообложения: Учебник.* – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 495 с.
2. Пушкарева В. М. *История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие.* – М.: Финансы и статистика, 2003. – 256 с.: ил.
3. Твердохлебовъ В. *Теоріи переложенія налоговъ: Историко-литературный очеркъ.* – С.-Петербургъ: Типография Шредера, 1914. – 43 с.
4. Андрущенко В. Л. *Фінансова думка заходу в ХХ столітті: теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів: Монографія.* – Львів: Каменяр, 2000. – 303 с.
5. Иловайский С. И. *Финансового права: Учебник.* – Одесса, 1904. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.allpravo.ru/library/doc4396p0/>
6. Кулишер И. М. *Очерки финансовой науки.* – Петроград: Наука и школа, 1919. – 256 с.
7. Дитман Б. В. *Переложение налогов. Налоги как ценообразующий фактор.* – Ленинград: Государственное финансовое издательство СССР, 1930. – 170 с.
8. Соколов А. А. *О развитии податного дела // Вестник финансов.* – 1927. – № 6. – С. 107.
9. Knut Wicksell. *Finanztheoretische Untersuchungen.* – Jena: Verlag von Gustav Fischer, 1896. – 352 с.
10. Pantaleoni M. *Skritti varii di economia.* – Milano-Palermo-Napoli: REMO SANDROM – Editore Libraio della R. Casa, 1904. – 532 с.
11. Seligman E. R. A. *The shifting and incidence of taxation.* – New York: THE COLUMBIA UNIVERSITY PRESS, 1910. – 428 с.
12. Макконнелл К. Р., Брю С. Л. *Экономикс.* – М.: ИНФРА-М, 1999. – 974 с.