* 1. **1. Становление и развитие налогообложения.**

Налоги являются одной из важнейших финансовых категорий. Исторически - это древнейшая форма финансовых отношений между государством и субъектами хозяйствования. Именно возникновение государства и послужило причиной появления платежей и взносов в государственную казну для финансового обеспечения выполнения государством его функций. Сначала эти взносы производились в натуральной форме, а с развитием товарно-денежных отношений происходил постепенный переход к денежной форме налогообложения.

**Первый этап** развития налогообложения(древний мир и средние века) характеризуется неорганизованностью и случайным характером этого процесса. Налоги существовали в виде бессистемных платежей, преимущественно в натуральной форме. Вследствие укрепления товарно-денежных отношений налоги принимали в основном денежную форму.

В Европе до ХVII в. развитые системы налогообложения отсутствовали, но до конца столетия налоги становятся основным источником доходной части бюджета многих государств. В этот **второй период** развития налогообложения появляются системы, которые включают прямые и косвенные налоги.

Проблемы теории и практики налогообложения начали разрабатываться в Европе в последней трети ХІVIIІ в. Основоположник теории налогообложения - шотландский экономист и финансист А. Смит (1723 - 1790 г.), автор книги «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776г.)

**Третий период** развития связан со становлением научно-теоретических взглядов на природу налогообложения. После первой мировой войны были проведены научно обоснованные налоговые реформы и заложен фундамент современной налоговой системы.

**Современный период** развития налогообложения характеризуется более глубоким теоретическим обоснованием его проблем. В 80-е гг. ХХ ст. получила признание бюджетная концепция, согласно которой налоговые поступления это продукт двух факторов - налоговой ставки и налоговой базы. В 90-е гг. промышленные страны с развитой рыночной экономикой провели налоговые реформы, направленные на усовершенствование систем прямых и косвенных налогов, стимулирование деловой активности.

Начало 90-х гг. - это период возрождения и формирование налоговой системы Украины. Налоги заменили существующую систему планового распределения прибыли предприятий. Государство стало влиять на развитие процессов в обществе с помощью налогообложения.

Однако до сих пор не существует идеальных налоговых систем. Во всех странах ведутся теоретические поиски научного обоснования налоговой политики и практические поиски эффективной и справедливой методики налогообложения. Для достижения этих целей необходимо в первую очередь знания налоговых теорий.

**2. Сущность, необходимость и виды налогов**

Государство, отображая интересы общества в разных сферах жизнедеятельности, вырабатывает и осуществляет соответствующую политику - экономическую, социальную, экологическую, демографическую и прочие. При этом в качестве средства взаимодействия объекта и субъекта государственного регулирования социально-экономических процессов используются финансово-кредитный и ценовой механизм.

Финансово-бюджетная система включает отношения по поводу формирования и использование финансов государства - бюджета и внебюджетных фондов. Она призвана обеспечить эффективную реализацию социальной, экономической, оборонительной и других функций государства. Важным источником пополнения финансово-бюджетной системы являются налоги.

Поэтому учение о налогах является составной частью финансовой науки. Из всех многосторонних производственных отношений, которые охватывают производство, распределение, потребление, распределительные отношения определяют финансовые, основными из которых являються налоговые. На основе распределения, которое находится в тесной взаимосвязи с процессом производства, осуществляется распределение и перераспределение его участников и средств производства по сферам, областям, экономическим регионам и устанавливается доля разных классов и социальных групп в стоимости произведенной продукции.

Налоги отображают более ограниченную сферу производственных отношений, являются частью распределительных отношений. Налоговые отношения, которые принимают участие в распределении национального дохода, подчинены первичным отношениям материального производства, осуществляются в зависимости от требований производственных сил и обмена.

Налоги, принимающие участие в распределении новой стоимости, выступают частью единого процесса воспроизведения, специфической формой производственных отношений. Специфическая форма производственных отношений налогов формирует их общественное содержание.

Общественное содержание налогов дает возможность раскрыть их сущность, эволюцию, важные признаки и особенности. При перераспределении национального дохода налоги обеспечивают передачу государству части новообразованной стоимости в денежной форме. Часть национального дохода, который мобилизуется в форме налогов с юридических и физический лиц, превращается в централизованный фонд финансовых ресурсов государства, в основу ее жизнедеятельности. Переданная государству через налоги часть стоимости национального дохода превращается в общественную собственность, которая может частично возвращаться через систему трансфертов.

Налоги кроме общественного значения имеют материальную основу, они являются частью денежных доходов субъектов хозяйствования. Государство через налоги и их использование может вносить изменения в распределительные отношения в пользу того или другого региона, определенной области.

Таким образом, налоги имеют двойной характер, с одного стороны они выступают специфической формой производственных отношений, в чем и есть их общественное содержание, а, с другого - являются частью стоимости национального дохода в денежной форме, которая характеризует их материальное содержание.

Источником налога выступает новообразованная стоимость - национальный доход, который создается в сфере материального производства, который включает стоимость необходимого продукта и стоимость дополнительного продукта, которые являются абстрактными экономическими категориями, а в реальной жизни приобретают специфические формы. Стоимость необходимого продукта - формы цены рабочей силы или заработной платы, а стоимость дополнительного продукта - формы прибыли, ренты, процента, т.е. выступают в виде конкретных денежных доходов, которые принадлежат членам общества. Это первичное распределение, которое дополняется вторичным распределением или перераспределением, где налогам принадлежит довольно важное место. Налоги как часть новой стоимости мобилизуются государством и в их основе лежит часть стоимости необходимого продукта и часть стоимости дополнительного продукта.

Государство присваивает часть необходимой и добавочной стоимости не как владелец средств производства, не как участник процесса производства, а как внешняя сила. Присвоения осуществляется не на основе действия объективных законов, а на основе юридических норм.

Независимо от того, кто является плательщиком и какие налоги взимаются - прямые или косвенные, во всех случаях их источником выступает часть стоимости необходимого и дополнительного продукта, созданного трудом в сфере материального производства (рис. 1).

Налоги - это часть национального дохода государства, которая приобретает самостоятельное движение. Она показывает роль государства, степень его вмешательства в процесс распределения новообразованной стоимости. Государство, используя налоги, влияет на весь процесс производства и оборота капитала.

Диалектика налогов заключается в том, что с одной стороны, они сокращают финансовые возможности хозяйствующих субъектов как покупателей средств производства, потенциально сокращают производственное потребление, с другой стороны, налоги - это финансовая основа влияния государства на темпы роста национального дохода. Налоги изменяют структуру спроса и предложения, относительно сокращая производственный и личный спрос и потребление. Но за счет налогов государство создает фонд денежных средств, с помощью которых расширяет государственный спрос и потребление. Государство использует налоги не только для расширения общественного спроса, а и для достижения пропорциональности в экономической структуре производства и реализации. Этот процесс приобретает особое важное значение с развитием научно-технического прогресса, когда государство путем соответствующей налоговой политики

Національний дохід

розподіл

Заробітна плата

Вартість необхідного продукту

Частина вартості доданого продукту для стягнення податків з населення

Прибуток

(вартість доданого продукту)

Заробітна плата (вартість необхідного продукту

без податків)

Податки:

* частина вартості необхідного продукту для відтворення робочої сили (внески на соціальне страхування);
* частина вартості доданого продукту (прямі та непрямі податки з фізичних осіб);
* частина вартості доданого продукту (оплата податків підприємства)

Прибуток

(вартість доданого продукту без податків)

**перерозподіл**

Рис. 1 Источник уплаты налогов

стимулирует накопление, т.е. оказывает содействие капитализации все большей части добавочной стоимости.

Кроме того, государство поддерживает определенную пропорциональность в развитии продуктивных сил путем налоговых льгот для областей, хозяйств, которые определяют технический прогресс.

Экономическую категорию «налог» нужно рассматривать в таких аспектах:

- за экономической сущностью;

- формой проявления;

- с организационно-правовой стороны.

Экономическая сущность налогов проявляется в денежных отношениях, которые складываются у государства с юридическими и физический лицами по поводу принудительного изъятия части созданной стоимости и формирование фонда финансовых ресурсов государства. Процесс принудительного отчуждения доли доходов юридических лиц и граждан на общественные нужды характеризует одностороннее движение стоимости (от налогоплательщика к государству) без эквивалентного обмена.

Материальной основой налогов является реальная сумма денежных средств, которые мобилизуются государством.

Конкретными формами проявления категории налога являются виды налоговых платежей, которые устанавливаются законодательными органами власти.

С организационно-правовой стороны налог - это обязательный платеж, который поступает в бюджетный фонд в определенных законом размерах и установленные сроки.

Налоговым отношениям присущие свои отличительные особенности, которые дают возможность выделить их из общей совокупности финансовых отношений. В частности, это обязательный характер налогов и их относительная бесповоротность.

**Налог** – это экономическая категория, которая выражает совокупность экономических отношений, определенных исключительно законодательством между государством, юридическими и физический лицами по поводу безвозмездного, обязательного, безвозвратного взыскания средств в бюджет и государственные целевые фонды для финансирования государственных нужд. Но не все обязательные платежи, которые поступают в централизованные денежные фонды государства, называются налогами.

В современной финансовой науке и налоговом законодательстве используются три основных термина, которыми обозначаются платежи государству — плата, отчисление, налог*.* Рассмотрим отличия между ними.

**Плата** предусматривает определенную эквивалентность отношений плательщика с государством. Примерами платы является государственная пошлина, сборы за специальное использование природных ресурсов, за загрязнение окружающей среды, рентные платежи, плата за торговый патент на некоторые разновидности предпринимательской деятельности. В значительной мере часть их имеет возместительный характер: они являются платой за услуги, которые предоставляются государством, платой за получение разрешения на какую-то деятельность и т.п.. Плата вносится за счет как себестоимости, так и прибыли, которая определяется механизмом ее изъятия.

**Отчисление**предусматривает целевое назначение платежей. Оно может быть или частичным, т.е. установленным согласно экономическому содержанию платежей, или полным, когда средства в полном объеме используются лишь по целевому назначению. Например, частичное целевое назначение имеет сбор за геологоразведочные работы, поскольку вносится в госбюджет, и в общей сумме бюджетных доходов его целевое назначение теряется. При этом суммы финансирования геологоразведочных работ могут быть как большими, так и меньшими за отчисления. Когда финансирование меньше за поступление, то целевое назначение не сохраняется. Примерами полного целевого назначения отчислений являются сборы в государственные внебюджетные целевые фонды. В общем, отчисления относят к затратам производства и включают в себестоимость. Итак, за своей сущностью ***плата*** и другой ***обязательный*** ***платеж*** — это обязательный, безвозвратный платеж в бюджеты соответствующего уровня, который имеет отплатный, компенсационный характер и вносится регулярно или в связи с предоставлением государством плательщику определенной услуги или определенных прав.

Характерными признаками налогов, которые дают возможность отличить их среди других платежей, есть то, что налоги не имеют ни элементов полного эквивалентного обмена, ни конкретного целевого назначения. Также необходимо указать, что если плата и отчисления могут платиться как государству, так и другим юридическим лицам, то налоги — это атрибут лишь государства. Императивность — это первый сущностный признак налога. Она предусматривает отношения власти и подчиненности.

* 1. **3.** **Общие и частные теории налогов**

**Налоговая теория** – это система научных знаний о сути и природе налогов, их роли и значении в жизни общества. Налоговые теории представляют собой модели построения налоговых систем государства с разной степенью обобщения.

Существуют обобщенные разработки (общие теории налогов) и исследование по отдельным вопросам налогообложения (частичные теории налогов).

**Общие теории налогов** отражают назначение налогообложения в целом. Коротко охарактеризуем общие теории, начиная из средних веков (табл. 1.1).

Таблица 1.1 - Общие теории налогов

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Название | Период | Основоположники |
| Теория обмена | Средние столетия | - |
| Атомистические теория | Эпоха Образования | С. де Вобан, Монтескье, Гоббс, Вольтер, О. Мирабо |
| Теория наслаждения | Первая половина ХІХ ст. | Ж.Симонд де Сисмонди |
| Теория налога как страховой премии | Первая половина ХІХ ст. | Дж. Мак-Куллох, А. Тьер |
| Классическая теория | Вторая половина ХVІІІ -  первая половина ХІХ ст. | А.Смит, Д. Рикардо |
| Кейнсианская теория | Первая половина ХХ ст. | Дж. Кейнс |
| Монетаристская теория | В 50-и гг. ХХ ст. | М. Фридман |
| Теория экономики предложения | Начало 80-х гг. ХХ ст. | М. Бернэ, Г. Стайн, А Лэффер |

Суть *теории обмена* – безвозмездный характер налогообложения, т.е., платя налог, граждане покупают у государства услуги по охране, поддержке порядка и др.

Согласно *атомистической теории* как разновидности предыдущей, налог – плата за услуги, которые предоставляет государство каждому гражданину, - охрану личной и имущественной безопасности, защита государства от внешних врагов. Никто не может отказываться от налогов, что является платой граждан за получаемые выгоды. Согласно *теории наслаждения* налоги – это цена, которая платится гражданином за получаемые удовлетворения от общественного порядка, справедливого правосудия, защиты личной собственности, за возможность пользоваться качественными дорогами, чистой водой, народным образованием.

*Теория налога как страховой премии* рассматривает налоги как платеж, который платится на случай наступления какого-нибудь риска. Налогоплательщик как коммерсант в зависимости от доходов страхует свою собственность от войны, стихийного бедствия, пожара и т.д.

Приверженцы классической теории рассматривают налоги как один из видов государственных доходов, которые должны покрывать расходы по содержанию правительства. При этом какая-нибудь другая роль (например, регулирование экономики) налогам не отводится; пошлина и сборы не рассматриваются как налоги.

Центральная идея *кейнсианской теории* состоит в потому, что налоги – это главный рычаг регулирования экономики и один из слагаемых ее развития. Кейнс был сторонником прогрессивности в налогообложении, поскольку считал, что прогрессивная налоговая система стимулирует принятие риска производителей относительно капитальных вложений. Одним из важных условий его теории явл-ся зависимость экономического роста от достаточных денежных сбережений только в условиях полной занятости. Если этого нет, то большие сбережения мешают экономическому росту, т.к. представляют собой пассивный источник доходов, не вкладываются в производство, поэтому излишние сбережения надо изымать с помощью налогов. А для этого необходимо государственное вмешательство, направленное на изъятие с помощью налогов доходов, помещенных в сбережение, и финансирование за счет этих средств инвестиций, а также текущих государственных расходов.

Теория монетаризма, разработанная амер. экономистом М. Фридманом, предлагает ограничить роль государства только той деятельностью, которую кроме него никто не может осуществить: регулирование денег в обращении. Т.е. монетаристкая теория основана на количественной оценке денежного обращения, согласно которой налоги рядом с другими компонентами влияют на обращение, изымая лишнее количество денег (а не сбережений, как в кейнсианской теории) и тем самым снижая количество неблагоприятных факторов для развития экономики.

*Теория экономики предложения* в большей степени, чем две предыдущие, рассматривает налоги как один из важных факторов экономического развития и регулирование. Теория экономики предложения предусматривает снижение налогов и предоставление налоговых льгот корпорациям, т.к., по мнению сторонников этого направления, высокие налоги сдерживают предпринимательскую инициативу и тормозят политику инвестирования, обновления и расширения производства. Другой важный аспект теории – обязательное сокращение государственных расходов.

Нужно признать, что не всегда повышение нормы налогообложения в стране приводит к увеличению объема налоговых поступлений в государственную казну. Для анализа оптимальной нормы налогообложения учеными часто используется теория известного американского экономиста Лаффера. С помощью кривой Лаффера, что является основой этой теории, доказано: если высота налоговых ставок достигает определенного критического уровня (Т0), дальнейшее повышение нормы налогообложения приводит не к увеличению, а наоборот — к уменьшению налоговых поступлений.

Доходи бюджету

0

Т0

Т

Податкові ставки

ПН - податкові надходження; *Т* -ставка податку, або норма оподаткування; *Т0* - оптимальна норма оподаткування.

Рис. 2 Крива Лаффера

Лэффер установил, что рост налоговых ставок лишь до определенного предела поддерживает рост налоговых поступлений, затем этот рост немного замедляется и далее идет либо такое же плавное снижение доходов бюджета, либо их резкое падение.

Т.о., когда нал.ставка достигает определенного уровня, губится предпринимательская инициатива, сокращается стимулы к расширению производства, уменьшаются доходы, предъявляемые к налогообложению, вследствие чего часть налогоплательщиков переходит из «легального» в «теневой» сектор экономики.

Предельной ставкой для налогового изъятия в бюджет Леффер считает 30% суммы доходов, в границах которой увеличивается сумма доходов бюджетов. А вот при 40-50%-ном изъятии доходов, когда ставка налога попадает в запретную зону действия, сокращаются сбережения населения, что влечет за собой незаинтересованность в инвестировании в те или иные отрасли экономики и сокращение налоговых поступлений.

К **частным теориям налогов** относятся теория соотношения прямого и косвенного налогообложения, теория единого налога, теория пропорционального и прогрессивного налогообложения и теория перекладывания налогов (табл. 1.2).

Таблица 1.2 - Частные теории налогов

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Название** | **Период** | **Суть теории** |
| Теория соотношения прямого и косвенного налога | Раннее средневековье | Налоговые системы строятся на прямом налогообложении, косвенные налоги считаются вредными |
| Конец средних столетий | Налоговые системы строятся на косвенном налогообложении |
| Конец ХІХ ст. | Необходимо поддерживать баланс между прямыми и косвенными налогами |
| Теория единого налога | Разные времена | Единый налог – это единый, исключительный налог на определенный объект налогообложения |
| Теория пропорционального и прогрессивного налогообложения | Разные времена | Налоговые ставки устанавливаются в одном размере для всех или процентные ставки увеличиваются по мере роста дохода налогоплательщика |
| Теория перекладывания налогов | Середина ХVІІ ст. | Распределение налогового бремени возможно лишь в процессе обмена |

**4. Функции налогов.**

Сущность налога как экономической категории проявляется через те функции, которые они выполняют. Функция налога - это проявление его сущности в действии, способ выражения его свойств. Она показывает, каким образом реализуется общественное назначение данной финансовой категории как инструмента стоимостного распределения и перераспределения национального дохода. В экономической и юридической литературе нет однозначности в определении функций налогов.

О. Д. Василик в своем учебнике «Теория финансов» утверждает, что налоги выполняют фискальную и стимулирующую функции (Василик О. Д. Теорія фінансів: Підручник. — К.: НІОС, 2000. — С. 206).

Авторы учебника «Налоговая система Украины» под редакцией В. М. Федосова высказывают мысль, что в современных условиях налогам присущие две функции — фискальная и регулирующая (Податкова система України: Підручник / За ред. В. М. Федосова. — К.: Либідь, 1994. — С. 14—15).

Такая же точка зрения и у авторов учебника «Финансы» под редакцией Л. А. Дробозиной (М.: ЮНИТИ, 1999. — С. 156).

Некоторые экономисты наделяют налоги такими же функциями, которые выполняют финансы, т.е. распределительной и контрольной (Теория финансов: Учеб. пособие / Под общ. ред. Н. Е. Заяц, М. К. Фисенко. — Минск: Вышэйшая школа, 1997. — С. 299).

Наибольшее количество функций выделено М.П. Кучерявенко. Он считает, что налоги выполняют такие функции: фискальную, регулирующую, распределительную, стимулирующую, контрольную, накопительную (Основы налогового права: Учебное пособие. Под ред.проф. Н.П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. – С.54-56).

На наш взгляд, сущность налогов и их специфика наиболее раскрываются через фискальную, регулирующую и стимулирующую функции (рис. 3).

**Функції податків**

**Фіскальна**

**Регулююча**

**Стимулююча**

П

і

д

ф

у

н

к

ц

і

ї

Розподільча

Контрольна

П

і

д

ф

у

н

к

ц

і

ї

Стимулююча

Соціальна

Стримуюча

Відтворення

Рис. 3 Функції податків

Первой исторически возникла **фискальная** функция. Ее сущность заключается в обеспечении финансирования и поступления денежных средств в государственный бюджет. Фискальная функция носит всеобъемлющий характер, распространяется на всех физических и юридических лиц, которые, согласно действующему налоговому законодательству, обязаны платить налоги. Она изначально характерна для любого налога, для любой налоговой системы любого государства. И это естественно, ведь главное назначение налога - образование государственного денежного фонда путем изъятия части доходов организаций и граждан для создания материальных условий функционирования государства и выполнение своих собственных функций.

Благодаря именно фискальной функции создаются реальные объективные предпосылки для вмешательства государства в экономические отношения, т.е. в процессе перераспределения части стоимости внутреннего продукта. Ведь, в конечном итоге с помощью фискальной функции налогов происходит огосударствление строго необходимой части стоимости ВВП.

При этом с развитием рыночных отношений и повышением экономического состояния общества значения фискальной функции возрастает, что является соответствующей реакцией на международное обобществление капитала в условиях глобализации, расширение деятельности государства, осложнение процесса современного производства, возникновение новых социальных проблем. Именно фискальная функция определяет появление и проявление других функций налога.

В рамках этой функции можно выделить две подфункции – контрольную и распределительную. **Контрольная** подфункция налогов заключается в организации поступлений, фиксации и учета количества налогов и размера каждого из них, а также оценке эффективности каждого канала поступления налогов. Выполнение этой функции предусматривает не только осуществление контроля за получением налогов, а и применение разных штрафных санкций к нарушителям. Кроме этого выполнение этой функции предусматривает также внесение постоянных изменений в систему налогообложения с целью повышения ее эффективности. В значительной мере эффективность осуществления этой функции зависит от существующей в государстве налоговой дисциплины, законопослушных налогоплательщиков и их отношения к государству. Главной целью этой функции является достижение того, чтобы все налогоплательщики платили налоги своевременно и в полном объеме. Контрольная подфункция проявляется лишь в условиях действия распределительной подфункции.

Сущность **распределительной** функции заключается в том, что с помощью налогов через бюджет и установленные законом внебюджетные фонды государство перераспределяет финансовые ресурсы из производственной сферы в социальную, осуществляет финансирование больших межотраслевых целевых программ, которые имеют общегосударственное значение.

Сущность **регулирующей** функции заключается в перераспределении стоимости валового национального продукта между государством и налогоплательщиками – юридическими и физическими лицами. Налоги, когда выполняют эту функцию, образовывают такие механизмы, которые обеспечивают баланс личных и общегосударственных интересов. Целью выполнения этой функции является обеспечение непрерывности инвестиционных процессов, рост финансовых результатов бизнеса, содействие увеличению денежных средств.

Выполнение этой функции состоит в следующем:

1. Определение системы налогообложения, которая действует в государстве. В процессе выполнения этой функции определяется система налогообложения, т.е. все налоги, которые существуют в государстве должны платиться. Но система налогообложения должна постоянно приспосабливаться к особенностям развития экономики государства, ситуаций, которые сложились, реформ, которые запланированы к внедрению и др. Поэтому важное место занимает не только определение, а и усовершенствование системы налогообложения, замена существующих налогов другими, усовершенствование действующих налогов, замена методики их расчета, уплаты и др.

2. Эффективность применения налогов зависит от их прогрессивности, возможности получения любых льгот и общего уменьшения уплаты налогового платежа в пределах действующего законодательства. С помощью льгот по налогам государство имеет возможность регулировать и влиять на конъюнктуру общегосударственного рынка товаров и услуг. Установление льгот по налогам предприятию дает возможность увеличить свои доходы, прибыль, снизить расходы и цену изделия, увеличить реализацию продукции. И, наоборот, увеличение размеров уплаченных налогов приводит к увеличению цены и уменьшению объемов производства.

3. Определение налоговых ставок. Государство устанавливает ставки налогообложения по налогам и осуществляет их дифференциацию согласно действующей системе и особенностям развития экономики. Дифференциация проводится в зависимости от вида предприятия и формы собственности, направления деятельности, объемов производства или предоставление услуг, важности его для потребителей или для государства и др.

В пределах выполнения этой функции можно выделить стимулирующую, сдерживающую, воспроизводственную и социальную подфункции.

Налоги играют важную роль в социальной жизни общества, выполняя социальную функцию. **Социальная** функция выражается в поддержке социального равновесия путем изменения соотношения между доходами отдельных социальных групп с целью сглаживания неравенства между ними. От размеров и количества налогов зависит благоустройство граждан государства.

По мере повышения гибкости налоговой системы государственные органы все чаще предоставляют отдельным группам населения налоговые льготы с целью смягчения социального неравенства. Широко распространенные налоговые льготы многодетным семьям, студентам и лицам, которые повышают свою квалификацию. Часто налоговые льготы предоставляются мелким и средним предпринимателям, фермерам, но эти льготы носят уже не только социальный, но и регулирующий характер.

Налоговое влияние **сдерживающей** подфункции оказывает содействие увеличению налоговой нагрузки (в случае осуществления плательщиком именно тех операций или видов деятельности, в которых не заинтересованно государство), вследствие чего увеличиваются непроизводительные расходы субъекта хозяйствования, а рентабельность его деятельности (рассчитанная на основе чистой прибыли) снижается. Именно этот результат влияния таких мероприятий заставляет плательщика соответствующим образом откорректировать свою хозяйственную политику и изменить те экономические решения, которые идут вразрез с налоговой составляющей экономической политики государства.

Можно назвать также **воспроизводственную** подфункцию, которая предназначена для аккумуляции средств на восстановление используемых ресурсов.  Эту подфункцию выполняют отчисления на воспроизведение минерально-сырьевой базы, плата за воду и т.д.

Сегодня положение о том, что налоги могут стимулировать хозяйственную (предпринимательскую) активность уже не является дискуссионным, но до сих пор нет единой мысли относительно вопроса выполняют ли налоги самостоятельную стимулирующую функцию или она является подвидом регулирующей. Мы считаем, что стимулирующую функцию налогов нужно рассматривать и как подфункцию регулирующей функции, и как самостоятельную функцию налогов. При этом их содержание является разным. Если в первом случае речь идет о стимулировании путем осуществления дискреционной налоговой политики и касается избранного круга плательщиков, то во втором случае - о внутреннем присущем налогам свойстве стимулирования эффективного использования производственных ресурсов и деловой активности всех налогоплательщиков.

У разных налогов направление действия стимулирующей самостоятельной функции налога разное. Раскрывая самостоятельную стимулирующую функцию налога на добавленную стоимость можно отметить что, применение метода налогового кредита (кредитный метод) при исчислении обязательств по НДС может вызвать трудности у производителей и торговцев, связанные со временным отвлечением оборотного капитала, в связи с авансированием уплаты налога на добавленную стоимость на промежуточных этапах процесса производства (т.е. существование временного лага между уплатой налога в цене приобретенных материальных ресурсов и возмещением этой суммы после реализации произведенной предприятием продукции благодаря перечислению в бюджет разности между полученным и уплаченным налогом). Вместе с тем исчисление обязательств по НДС таким образом и зависимость величины временного лага от продолжительности производственного цикла и скорости реализации производственной продукции стимулирует производителей и торговцев совершенствовать собственные товарные и маркетинговые стратегии, повышать потребительские качества продукции, которая предлагается на рынке. А стимулирующая функция как подфункция регулирующей проявляется, например, в предоставлении льгот отдельным областям промышленности (такой вид льготы действует с 1.01.2005 года до 1.01.2012 года на Украине относительно судостроительной промышленности, которая реализуется в освобождении от обложения налогом операций по импорту материалов, которые используются для строительства судов).

Относительно такого платежа как плата за землю, который занимает большой удельный вес в расходах промышленных предприятий, самостоятельная стимулирующая функция этого налога проявляется в повышении эффективности использования производственных площадей. Как подвид регулирующей функции она проявляется, например, в освобождении от платы за землю предприятий самолетостроительной промышленности до 1 января 2016 года на соответствующих территориях.

Механизм реализации стимулирующей функции как подфункции регулирующей состоит в использовании изменений элементов налога и механизма налогообложения, а как самостоятельной функции - в установлении объектами налогообложения тех или других видов экономических ресурсов, доходов или расходов потребления. Направления действия стимулирующей функции налогов показаны на рис. 4.

Стимулююча функція податків, що сплачують юридичні особи

Самостійна функція Підфункція регулюючої функції

Класифікація Податки Податки Податки Соціальні Комуналь- Екологічні Усі види

податків за на доходи на споживання з нерухомості податки ний податки податків

економічним - - - - - - - - - - - - - - - - - - - - - - - - - - - - - - - - - - - - - - - - - - - - податок - - - - - - - - -

змістом податок податок на Ресурсні податки Пенсійний збір Збір за

на прибуток додану вартість Податки на майно Соціальні забруднення

акцизний збір підприємств внески довкілля

мито

Напрям дії Стимулювання Ефективне Поліпшення Коригування

ділової використання використання напрямів

активності наявних природних авансування

ресурсів ресурсів капіталу

Рис. 4 Напрями дії стимулюючої функції податків, які сплачують суб’єкти господарювання

**5. Классификация налогов.**

Большое значение при исследовании системы налогообложения, влияния внутренних и внешних факторов, при разработке налоговой политики играет классификация налогов за разными признаками. Ее необходимость определяется разновидностями налоговых форм и применением разных налоговых режимов. Классификация всех видов налогов в Украине осуществляется по разным признакам.

Классификацию налогов делает наглядным рис. 5.

**1. В зависимости от формы обложения (изъятия).**

Классификация налогов по этому признаку происходит на основе возможности переложения обязательств налогоплательщика на другое лицо, в большинстве случаев на потребителя товара. По этому признаку налоги делятся на косвенные и прямые. **Косвенные налоги** устанавливаются на отдельные товары, работы, услуги и входят в цену изделия и включаются как надбавка к цене реализации товара и платятся потребителем.

В некоторых странах эти налоги называют еще налоги на потребление. Эти налоги не зависят от налогоплательщика, полученного им дохода, имущества которое он имеет. Фактически плательщиком этого налога является потребитель товаров и услуг. Именно критерий совпадения юридического и фактического плательщика является одним из основных при размежевании налогов на прямые и косвенные. При прямом налогообложении - юридический и фактический плательщики совпадают, при косвенном - нет. К этим налогам относятся: налог на добавленную стоимость, акцизный сбор, пошлина, сбор на развитие виноградарства и хмелеводства.

**Прямые налоги** – налоги которые взимаются в процессе приобретения и аккумуляции материальных благ, определяются размером объекта обложения, включаются в цену товара и платятся производителем или собственником. К таким налогам относятся: налог на прибыль предприятий, на землю, налог с владельцев транспортных средств, налог на недвижимое имущество и др. Они построены по принципу прогрессивной шкалы, т.е. больший размер платит тот, кто получает больший доход.

**По відношенню до бюджетного устрою держави**

Податки, які сплачуються до державного бюджету

податки, які сплачуються до місцевих бюджетів

змішані податки

**По відношенню до системи ціноутворення**

Податки, які включаються в собівартість продукції

Податки, які справляються з прибутку

**В залежності від характеру податкових ставок**

Регресивні

податки

Пропорційні податки

Прогресивні податки

**По відношенню до об’єкта оподаткування**

**По відношенню до суб’єкта оподаткування**

**В залежності від порядку використання**

Загальні – що призначені для фінансування поточних і капітальних видатків державного и місцевих бюджетів

Спеціальні (цільові) – що мають чітко визначене цільове призначення

**За способом стягнення**

Прямі або безпосередні (неперекладувані)

Непрямі або опосередковані (перекладувані)

реальні

особисті

**Мито**

**Акцизи**

**Класифікація податків**

**В залежності від органу, що встановлює податок**

місцеві податки

загальнодержавні податки

Податки на майно, землю

податок на прибуток підприємств

податок на додану вартість

податки, які сплачуються юридичними особами

Податки, які сплачують фізичні особи

податки, що сплачують як юридичні так і фізичні особи

Універсальний

податок на

додану вартість

одноразовий

багаторазовий

Індивідуальний

(специфічний)

від характеру

на які товари нараховується

від мети

(функції)

від способу нарахування

специфічне мито

адвалерне мито

комбіноване

фіскальне

преференційне

протекційне

експортне

імпортне

транзитне

Антидем-пінгове

компенса-

ційне

спеціальне

від порядку встановлення

автономне

конвенційне

Рис. 5 Класифікація податків

В свою очередь, эти налоги делятся на:

- личные - налоги, которые платятся налогоплательщиком за счет и в зависимости от полученного им дохода и учитывающие платежеспособность плательщика;

- реальные - налоги, уплачиваемые с имущества, в основе которых лежит не реальный, а предполагаемый средний доход.

**2.** **В зависимости от компетенции органа, который устанавливает и имеет право изменять и конкретизировать налоги на соответствующей территории**.

- общегосударственные - налоги и сборы, которые устанавливаются Верховной Радой Украины, которые вводятся исключительно Законами Украины и действуют на всей территории Украины;

- местные налоги и сборы, перечень которых устанавливается Верховной радой Украины, но вводятся в действие местными органами власти и обязательность которых характерна для определенной территории.

**3. В зависимости от характера использования налоговые платежи делятся**:

Абстрактные (общего назначения) - налоги, которые поступают в государственный бюджет. Они не имеют специального назначения, используются на проведение общегосударственных мероприятий и могут быть использованные на покрытие любых расходов государства или местных бюджетов.

Целевые налоги - поступают в специальные фонды и могут быть использованы только по целевому назначению для финансирования отдельных ранее определенных мероприятий.

4. **В зависимости от субъекта - налогоплательщика** выделяют следующие виды налогов:

а) налоги, которые поступают от физический лиц: (налог на прибыль с физических лиц, налог на промысел, плата за землю, пошлина, торговый патент).

б) налоги, которые поступают от юридических лиц (предприятий и организаций);

в) налоги, предполагающие в качестве плательщика и юридических, и физический лиц (налог из владельцев транспортных средств).

**5. По уровню бюджета,** в который зачисляется налоговый платеж, выделяют:

**Закрепленные налоги** - которые поступают только в один уровень бюджетной системы (все местные налоги).

**Регулирующие налоги** - которые поступают одновременно в разные бюджеты в пропорции, принятой согласно бюджетному законодательству.

**6. По объекту налогообложения** (т.е. по налоговой базе):

- налоги на потребление;

- ресурсные налоги;

- налоги на доходы;

- налоги на имущество.

7. **По источникам налоговой базы** выделяют следующие виды налогов, которые платятся за счет:

- индивидуального дохода (налог на доходы физический лиц);

- дохода от продажи (налог на добавленную стоимость);

- финансовый результат деятельности (налог на прибыль);

- затраты предприятия (сбор на обязательное социальное страхование).

8. **В зависимости от периодичности взимания**:

а) разовые - налоги, которые платятся один раз на протяжении определенного времени при осуществимые определенных действий.

б) систематические (регулярные) - налоги, которые взимаются регулярно, через определенные промежутки времени и на протяжении всего периода владения или деятельности плательщика.

Налогоплательщиками являются юридические и физические лица, на которые согласно законам Украины положена обязанность платить налоги и сборы.

**6. Характеристика элементов налога.**

Развивающиеся в течение нескольких тысячелетий налоговые теории и практика выработали огромное количество специальных налоговых терминов, которые достаточно прочно укоренились и широко используются в разработке налогового законодательства.

В большинстве стран мира получили распространение следующие общепризнанные названия элементов налогов и налоговая терминология.

**Элементы налога** – отражают социально-экономическую сущность налога, его родовые признаки. Характеристика элементов налога используется в законодательных актах и нормативных документах государства, определяющих условия налогообложения, его организации, порядок исчисления и взимания налогов, его администрирование.

**Субъект налогообложения** – плательщик налогов, на которого возложено юридическое обязательство уплатить налог за счет собственных средств; налог должен уменьшать доходы субъекта. К субъектам относят плательщиков и носителей налога. Плательщик налога – лицо, которое перечисляет суму налоговых обязательств в бюджет государства. Носитель налога – это лицо, которое несет бремя налогообложения. Именно за счет носителя налога в окончательном итоге налоги уплачиваются в бюджет.

**Объект налога (налогообложения)** – это юридические факты (действия, события, состояние), наличие которых обязывает субъекта заплатить налог: осуществление оборота по реализации товара, владение имуществом, осуществление договора купли-продажи, вступление в наследство, получение дохода (заработная плата, прибыль, рента) и др.

**Источник налога** – фонд ли доход, с которого налог уплачивается и проводятся расчеты с бюджетом. Этот элемент тесно связан с объектом налогообложения и представляет собой национальный доход, при этом налогооблагается его часть и из нее платится налог. По некоторым налогам объект и источник не совпадают. Например, заработная плата может быть только частью всего дохода, который облагается налогом на доход юридических лиц (кроме заработной платы к доходам относятся дивиденды, проценты по вкладам и др.) По некоторым налогам объект и источник совпадают (например, налог на прибыль).

**Предмет налогообложения** – это имущество (земля, автомобили, и другое имущество) и нематериальные блага (государственная символика, экономические показатели и др.), с наличием которых закон связывает возникновение налоговых обязательств.

Предмет налогового обложения показывает признаки фактического (не юридического) характера. Например, предметом налогообложения является земельный участок, который не порождает никаких налоговых последствий; объектом же налога является право собственности на землю.

Чтобы рассчитать налог, предмет налога необходимо каким-то образом измерить и сделать его оценку для отражения в бухгалтерском учете. Любая оценка требует выбора соответствующего масштаба.

**Масштаб налога** – установленная законом характеристика (параметр) измерения предмета налога.

Масштаб налога определяется с помощью экономических (стоимостных) и физических характеристик. При измерении дохода или стоимости товара используются денежные единицы. Для расчета акцизов как масштаб можно использовать крепость напитков, а при расчете налога с собственников автотранспортных средств – мощность двигателя, вес автомобиля или объем двигателя.

**Единица налогообложения** – это единица масштаба налогообложения, которая используется для количественного выражения налоговой базы. Так, при налогообложении земель – единица измерения площади гектар, квадратный метр, при налогообложении добавленной стоимости – национальная денежная единица -гривна, при расчете налога с собственников автотранспортных средств - лошадиная сила.

**Налоговая база** – количественное выражение предмета налогообложения. Налоговая база является основой для расчета суммы налога (налогового оклада), потому что именно к ней применяется ставка налога.

Различают налоговые базы со стоимостными показателями (сумма дохода), объемно-стоимостными показателями (объем реализованных услуг) и физическими показателями (объем добытого сырья).

Налоговая база в ряде случаев является частью предмета налогообложения (например, налогооблагаемая прибыль), в других случаях не входит в состав предмета налогообложения (например, при сборе за использование местной символики наличие соответствующих слов и графических символов рассматривается как объект налога, тогда как базой является полученная плательщиком налогов выручка от реализации).

**Налоговый период** – срок, в течение которого формируется налоговая база и окончательно определяется размер налогового обязательства.

Необходимо отличать понятия «налоговый период» и «отчетный период». Налоговый период может состоять из нескольких отчетных периодов, когда налог платится авансовым методом (например, в некоторых случаях налог на прибыль с физических лиц, когда окончательный размер этого налога определяется в конце календарного года согласно с заполненной налоговой декларацией).

Иногда они могут совпадать (при расчете НДС малыми предприятиями), иногда отчетность представляется несколько раз за налоговый период (по налогу на прибыль).

**Ставка налога** – размер налога на единицу налогообложения. Ставки налога можно классифицировать с учетом разных факторов.

1. В зависимости от способа построения налогов различают **твердые** **ставки**, которые устанавливаются в абсолютной сумме на единицу объекта. **Долевые** ставки выражаются в определенных долях объекта обложения. Установленные в сотых долях объекта ставки носят название **процентных**.

2. В зависимости от метода формирования выделяют:

**Прогрессивные**. Эти ставки увеличиваются в зависимости от увеличения базы налогообложения. В мировой практике налогообложения применяется два типа прогрессивных ставок:

- простая прогрессивная ставка, когда она увеличивается по мере роста объекта налогообложения в равных пропорциях. Эта ставка используется в других странах для обложения имущества или расчета и уплаты налога с наследства.

- сложная прогрессивная ставка. Она складывается по ступенчатому методу, то есть ставка растет не в равных частях, а в разных. Эта методика применяется только к доходу, который получен в размерах, больших за определенную сумму или в размерах, которые превышают определенный уровень. При этом действует шкала ставок. Сложная прогрессия выгодна плательщику с большими доходами.

**Пропорциональные**. Суть этих ставок состоит в том, что они остаются стабильными независимо от изменения объекта обложения (например, НДС). Для использования этих ставок большое значение имеет их размер.

**Регрессивные.** Ставки налога понижаются по мере роста базы налогообложения.

Эти ставки применяются с целью заинтересованности предпринимателя в развитии какого-нибудь вида деятельности, территории, т.е. она носит явно выраженный стимулирующий характер.

**Смешанные ставки**. Предполагается использование для одной части доходов прогрессивного метода, для другой – пропорционального.

3. В зависимости от вида деятельности плательщика: базовые, повышенные, пониженные.

4. В зависимости от содержания выделяют следующие ставки: **маргинальные**, которые непосредственно даны в нормативном акте про налог; **фактические**, определяемые как отношение размера уплаченного налога к налоговой базе: **экономические**, определяемые как отношение уплаченного налога ко всему полученному доходу.

**Налоговая льгота -** полное или частичное освобождение от налогов субъектов в соответствии с действующим законодательством.

В зависимости от того, на изменение какого из элементов структуры налога направлены налоговые льготы, они делятся на три вида: изъятие, скидки, налоговые кредиты.

**Изъятие** – это налоговые льготы, направленные на освобождение от налогообложения отдельных предметов (объектов) налогообложения. Могут предоставляться всем плательщикам налога или отдельной их категории, как на постоянной основе, так и на ограниченный период.

**Скидки** – это льготы, направленные на уменьшение налоговой базы. Подразделяются на лимитированные скидки (размер скидок ограничен) и нелимитированные (налоговая база может быть уменьшена на всю сумму затрат налогоплательщика). Скидки могут быть общими (для всех налогоплательщиков) и специальными (для отдельных категорий субъектов).

**Налоговые кредиты** – это льготы, направленные на уменьшение налоговой ставки или налогового оклада. Большинство видов этого кредита является безвозвратными и бесплатными. Существуют следующие формы предоставления налоговых кредитов:

а) снижение налоговых ставок;

б) отчисление из налогового оклада. Предусматривает прежде всего изъятие из налогового оклада, которое осуществляется за определенный расчетный период.

в) отсрочка или рассрочка уплаты налога;

г) возвращение ранее уплаченного налога (части налога);

д) зачет ранее уплаченного налога;

е) целевой (инвестиционный) налоговый кредит.

Полное освобождение от уплаты налога на определенный период называется **налоговыми каникулами**.

*Отсрочка уплаты налога* – перенос граничного срока уплаты полной суммы налога на более поздний срок; *рассрочка уплаты налога* – деление сумму налога на определенные части с установление сроков уплаты этих частей.

*Возвращение раннее уплаченного налога* как налоговая льгота имеет другое название – налоговая амнистия. Целевой налоговый кредит – это замена налога (части налога) натуральным выполнением. Данная льгота предоставляется местными органами власти в границах суммы налога, которая зачисляется в местные бюджеты, налогоплательщику в случае с его деятельностью в какой-нибудь области, которая поощряется, или в зависимости от его социального и имущественного положения (например, кредит для инвалидов).

**Необлагаемый минимум объекта налога** – наименьшая часть объекта, полностью освобожденная от налога.

**Налоговый оклад** – это размер налога, который уплачивается с одного объекта или одного вида деятельности. (например, акцизный сбор с одной партии изделий).

**Порядок уплаты налога** – это способ внесения налогоплательщиком или налоговым агентом суммы налога в соответствующий бюджет (фонд).

**7. Порядок и способы уплаты налогов**

В мировой практике налоги взимаются несколькими способами и методами.

Порядок расчета и уплаты налогов определяется соответствующими законами и методическими рекомендациями к этим законам. Расчет налога и ответственность за расчет несет непосредственно сам плательщик налога. Конкретный способ уплаты налога определяется также непосредственно действующим законодательством.

*Кадастровый способ*. Этот способ предусматривает использование кадастров, т.е. реестров, которые состоят из перечня наиболее типовых объектов (доходы, земля), которые классифицируются на основе внешних признаков. Это позволяет определить среднюю доходность объекта обложения. К внешним признакам относятся следующие:

- при уплате земельного налога - размер налогооблагаемого участка, количество живности, отдаленность ото транспортных путей, рынков сбыта).

- при промышленном налоге – мощность предприятия, количество станков, численность работающих.

Он применяется при исчислении и взыскании прямых реальных налогов.

Средняя доходность при этом может значительно отличаться от действительной. Выделяют различные виды кадастров в зависимости от объектов обложения: промышленные, поземельные, домовые. Этот способ применяется при слишком слабом налоговом аппарате. Недостатки:

1. Создание соответствующих кадастров требует достаточно долгого периода и времени и как правило приводит к росту затрат по стягиванию налогов.
2. Установление некоторого уровня доходности приводит к регрессивности налогообложения.
3. Определенные данные кадастровых оценок быстро стареют вследствие дифференциации имущества и доходов налогоплательщиков.

Сейчас этот способ в Украине не используют. Он используется в других странах для определения главным образом местных налогов.

*У источника дохода*. При этом способе уплата налога осуществляется непосредственно при оплате дохода плательщика. Например, происходит уплата налога на прибыль с доходов граждан Украины. Налог взимается непосредственно предприятием (то есть непосредственно юридическим или физическим лицом при выдаче наемному работнику его заработной платы или другого дохода). Это же касается и оплаты сбора по обязательному пенсионному страхованию и страхованию на случай безработицы. Уплата налога до получения дохода работником исключает возможность уклонения от уплаты налога его плательщика, потому что расчет проводится централизовано бухгалтерией предприятия.

*Авансовый способ*. Сущность этого способа состоит в том, что плательщик налога платит его частями на протяжении всего налогового периода. Окончательная уплата налога происходит в конце налогового периода и при этом учитываются те суммы, которые уже были уплачены как аванс. Размер части, которая уплачивается как аванс, определяется на основании:

- общего размера оплаты налога за предыдущий период (например, при расчете ежемесячного размера уплаты за основу принимается общий размер налога за предыдущий квартал);

- определяется непосредственно плательщиком налога самостоятельно, исходя из плана налоговых платежей в плановом периоде, при этом размер уплаты, как правило устанавливается в равных частях.

- размер авансового платежа определяется налоговым органом, налоговым инспектором, про что он письменно уведомляет налогоплательщика.

При этом способе обязательно устанавливается конечный срок полной оплаты налога, которого должен придерживаться налогоплательщик.

*Декларационный*. Этот способ предусматривает оплату налога с одновременным заполнением налоговой декларации и сдачей ее в налоговые органы. В налоговой декларации налогоплательщик отчитывается про свои доходы на основе бухгалтерской и финансовой отчетности. При этом способе выделяются два варианта:

1. Плательщик налога заполняет декларацию и подает ее в налоговый орган, который и определяет окончательный размер налога к оплате.
2. Плательщик налога самостоятельно, согласно с налоговой декларацией определяет размер уплаты и до сдачи налоговой декларации уплачивает налог и одновременно подает в налоговую администрацию документ об уплате налога или налоговую декларацию.

В Украине этот способ применяется как при налогообложении физических лиц, так и юридических (например, при уплате налога на прибыль, НДС).

В целом оценка объекта на основании налоговой декларации свидетельствует о более высоком уровне развития товарно-денежных отношений и бухгалтерского и статистического учета. Вместе с этим создаются условия для уклонения от уплаты налога.