

УДК 336.2

JEL Classification: M1, M2, M4, N1, O5

DOI: <https://doi.org/10.54929/2786-5738-2024-15-08-01>

ВИСОКИЙ РІВЕНЬ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН ЯК ОСНОВА ЕФЕКТИВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ ДЕРЖАВИ

HIGH LEVEL OF TAX RELATIONS AS THE BASIS FOR AN EFFECTIVE TAX SYSTEM

Абрамова А. С.

Кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фінансів і кредиту,
Чернівецький національний університет ім. Ю. Федьковича,
м. Чернівці, Україна
ORCID: 0000-0003-3364-8316

Alla Abramova

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of of Finance and Credit,
Yuriy Fedkovych Chernivtsi National University,
Chernivtsi, Ukraine

Дослідження присвячене науковому обґрунтуванню необхідності удосконалення та зміцнення податкових відносин задля забезпечення високого рівня ефективності функціонування податкової системи на основі комплексного аналізу структурних складових елементів та представлення наступних векторів їх удосконалення. Досліджено наукові точки зору щодо усвідомлення економічної сутності податкових відносин з урахуванням системності економічних, соціально-політичних, інноваційних, інфраструктурних викликів та факторів впливу. Представлено специфічні риси податкових відносин, зокрема: їх публічно-правовий, владний характер, обов'язковість сплати та правовий аспект відповідальності за невиконання податкових зобов'язань, а також грошовий характер формування дохідної частини бюджетів усіх рівнів. Визначено структурний склад учасників податкових відносин, об'єкти та умови оподаткування, а також важливість контролю та нагляду за виконанням податкових зобов'язань. Обравши за основу інституційний підхід до існування податкових відносин, визначено формальний та неформальний їх склад, інтереси сторін, їх очікування, встановлено фактичний тип національних податкових відносин. Представлено поведінкові моделі платників податків (перекладання відповідальності за сплату податків, особливості маніпулювання податковим інструментарієм (пільгами, ставками, іншими умовами оподаткування). Обґрунтовано авторський підхід щодо трактування сутності економічної категорії «податкових відносин». Шляхом застосування системного підходу та узагальнення заявлено про необхідність встановлення єдності та гармонії трьох найважливіших інститутів податкових відносин та соціально-економічного розвитку, зокрема: держави, ринку і громадянського суспільства, які синергічно зможуть збільшити податкові надходження, розширити можливості розвитку і використання людської особистості як головного чинника розвитку податкової системи держави у цілях достатності доходів бюджетів усіх рівнів.
Ключові слова: податкові відносини; податкова система; податки і збори; платники податків; держава.

The study is devoted to the scientific substantiation of the need to improve and strengthen the tax relations in order to ensure a high level of efficiency of the tax system based on a comprehensive analysis of the structural components of these relations and the presentation of the following vectors for their improvement. The article examines scientific perspectives on understanding the economic essence of tax relations, taking into account the systemic nature of economic, socio-political, innovative, infrastructure challenges and factors of influence. The specific features of tax relations are presented, in particular: their public law, power nature, mandatory payment and legal aspect of liability for non-fulfilment of tax obligations, as well as the monetary nature of the formation of the revenue side of budgets at all levels. The structural composition of participants in tax relations, objects and conditions of taxation, as well as the importance of control and supervision over the fulfilment of tax obligations are determined. Based on the institutional approach to the establishment of tax relations, the author defines their formal and informal composition, interests of the parties, their expectations, and establishes the actual type of national tax relations. The author presents behavioural models of behavioural models of taxpayers (shifting responsibility for paying taxes, peculiarities of manipulation of tax instruments (benefits, rates, other conditions of of taxation). The author's approach to the interpretation of the essence of the economic category of 'tax relations'. By applying a systematic approach and generalisation, the author states the following the need to establish unity and harmony of the three most important institutions of tax relations and socio-economic development relations and socio-economic development, in particular: the State, the market and civil society,

which can synergistically increase tax revenues, expand opportunities for the development and use of the human personality as the main of the tax system of the state for the purposes of revenue sufficiency of the budgets of all levels.

Key words: *tax relations; tax system; taxes and fees; taxpayers; state.*

ВСТУП

Економіко-політична міцність держави, ефективність та досяжність цілей сталого розвитку є можливими за умови високого рівня фінансового забезпечення у рамках реалізації функціоналу урядових рішень та державного управління. Важливого значення при цьому набуває результативність функціонування податкової системи як структурної ланки фінансової системи держави. Податкова система за своєю природою є системою відносин між широким колом її учасників, а тому рівень ефективності таких відносин є запорукою фінансового забезпечення потреб держави. Саме тому, у ході державного управління значні зусилля повинні спрямовуватися на підтримку сталості, міцності та взаємної відповідальності таких відносин з урахуванням природи їх побудови.

ОГЛЯД ЛІТЕРАТУРИ

Питаннями дослідження природи податкових відносин займалася чимале коло науковців та практиків. Так, Андрущенко В. Л. [1, с. 18] вбачає у податкових відносинах виключно спосіб обміну ресурсами через інструмент державного впливу на економіку. Крисоватий А. І., Мельник В. М., Коцук Т. В. [2, с. 32] визначають податкові відносини з позиції процедур адміністрування податків через його основні складові етапи (податковий контроль, оскарження рішень податкових органів, притягнення до відповідальності за вчинення податкового правопорушення тощо). Єфименко Т. І. [3, с. 9] вважає, що податковими відносинами є взаємовідповідальність їх учасників за сплату податків та їх витрачання як доходів під час забезпечення суспільних потреб. Поряд з існуючими розробками все ж таки залишається недостатньо дослідженими питання стосовно шляхів побудови вищого рівня та міцніших податкових відносин всіх взаємопов'язаних сторін, а саме формування ефективного механізму їх взаємодії на шляху фінансового забезпечення та в умовах постійних геополітичних викликів.

МЕТА ТА ЗАВДАННЯ

Метою наукового доробку визначено дослідження генезису та природи податкових відносин, розуміння сутності яких стане основою формування високого їх рівня та забезпечить належний рівень ефективності функціонування податкової системи держави.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Задля досягнення поставленої мети в основу наукового дослідження обрано систему наукових і специфічних методів: історичний метод – для встановлення етапів генезису податкових відносин та податкових систем, узагальнення,

індукції – для виявлення основних характерних рис цих відносин, систематизації принципів їх побудови; методи аналізу та синтезу – для оцінки існуючих моделей побудови податкових систем та відносин, графічний – для візуальної ілюстрації архітектури податкових відносин; абстрактно-логічний метод для узагальнення результатів дослідження та визначення пріоритетних напрямів підвищення рівня ефективності податкових відносин і, відповідно, функціонування податкових систем.

РЕЗУЛЬТАТИ

Сучасні податкові відносини є індикатором якості соціально-економічних, політичних, культурних змін та трансформацій, спрямованих на подолання викликів національного та міжнародного середовища впливу. Сфера податкових відносин присутня як у полі державного сектору, так і звичайного громадянина, а основою її існування є повноцінне усвідомлення обов'язку кожного учасника виконання податкових зобов'язань.

На сьогодні не існує єдиного наукового підходу щодо з'ясування сутності поняття «податкові відносини». Однак, згідно ПКУ визначено основні групи податкових відносин: встановлення та введення податків і зборів, їх стягнення, здійснення податкового контролю, оскарження актів податкових органів, дій (бездіяльності) їх посадових осіб, а також притягнення до відповідальності за вчинення податкового правопорушення.

Здійснивши дослідження існуючих науково-практичних підходів та фактично оцінивши макроекономічні показники, варто зазначити про існування особливої національної їх специфіки, зокрема з низьким ступенем їх розвитку, значними деформаціями суспільних та урядових інституцій, тіньовими рисами податкової та бюджетної політики, свідомого волевиявленням учасників, ініціативної реалізації податкового обов'язку.

Загалом, процес становлення податкових відносин сягає корінням у глибоку давнину, починаючи від первинного встановлення державності (Стародавні віки, перші податкові системи, диверсифікація податків XIX-XX ст., глобалізація та сучасна ера цифровізації) та пройшовши шлях від примусової повинності у натуральній формі до натуральної ренти, непрямого оподаткування у ході появи грошей та товаро-грошових відносин, закріплення податкових відносин у результаті формування перших податкових систем на основі класичних принципів, первинних методик оподаткування, розширення кордонів приватної власності, переходу до прямого оподаткування, посилення глобалізаційних процесів XIX ст. та наступної цифровізації. Фактично, можна ствер-

джувати про абсолютно новий характер та природу сучасних податкових відносин. Мова йде про податкові відносини за конструкцією індивідуальної участі кожного суб'єктам у формування державних суспільних та економічних благ.

В сучасних умовах не можливо приховати чи знівелювати твердження того, що податкові відносини зазнають значного державного регулювання, навіть в умовах ринкового механізму функціонування, зокрема податкового механізму у складі інфраструктурних елементів. Існуюче мінливе середовище функціонування, недостатньо ефективний рівень планування визначають необхідність втручання з боку держави в части-

ні нормотворення, суверенітетності та правосуб'єктності. Посилюють варіацію податкових відносин і можливості виконання податкового обов'язку на основі цифрових технологій, а також у результаті здійснення операцій у сферах електронної комерції, криптовалют та іншого цифрового майна. Фактично, існування податкового обміну, демократизація підходів вирішення питань сфери оподаткування та досить вдалі спроби встановлення взаємовідносин між платниками та державою, зумовили можливість визначати сучасні податкові відносини як такі, які визначаються психологічними угодами між партнерами (рис. 1).

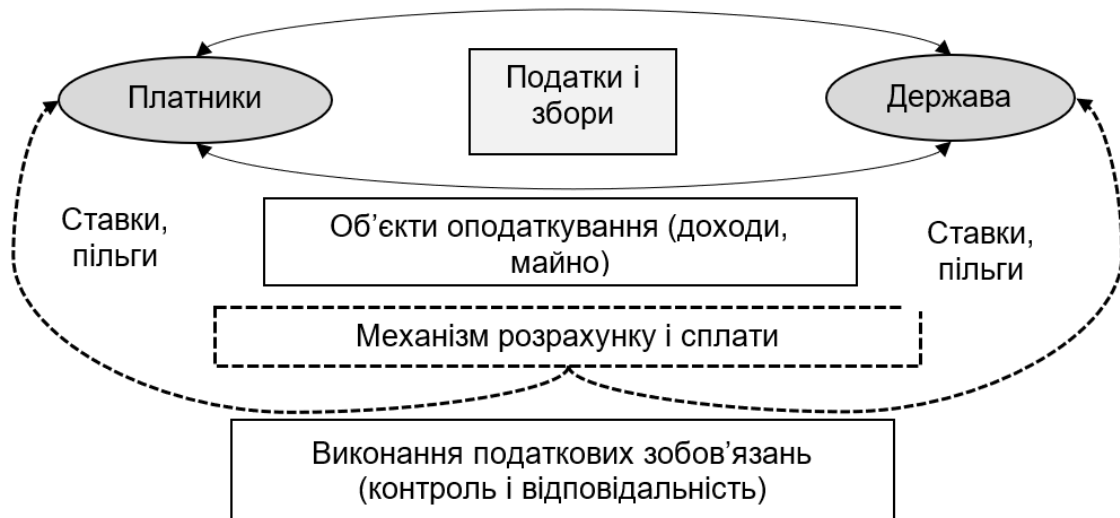


Рис. 1. Природа податкових відносин між ключовими учасниками

Джерело: авторська розробка

Досліджуючи податкові відносини, визначено основні їх специфічні риси, зокрема: публічно-правовий (нормативна база та уповноважені органи державної влади), владний характер (повноваження у сфері справляння податків і притягнення до відповідальності); обов'язковість сплати, правовий аспект відповідальності за його невиконання та грошовий характер формування дохідної частини бюджетів усіх рівнів.

Існуючі податкові відносини можливо характеризувати з позиції громадянського партнерства – форми взаємодії різноманітних суб'єктів соціуму (державних інститутів, корпорацій, некомерційних організацій, соціальних груп), що дає їм змогу вільно висловлювати свої економічні інтереси та очікування, знаходити цивілізовані способи їх реалізації. Воно передбачає взаємне прагнення до вирішення проблем і конфліктів, яке, враховуючи інтереси різних груп, не призводить до руйнівних соціальних вибухів [4].

Світовий досвід податкових відносин полягає за двома моделями їх побудови: ліберальною та соціально-орієнтованою, відмінність яких полягає у втручанні держави в економічні процеси (податкові відносини). Ліберальна мо-

дель ринкової економіки характеризується незначним рівнем податкового навантаження та державного втручання у процеси оподаткування. Відмінною є соціально-орієнтована модель, за якої рівень податкового тягаря є високим при значному обсягу соціальних пільг для платників та системи їх гарантій, уряд максимально взаємодіє з громадськістю в рамках адміністрування податків і зборів та забезпечує прозоре функціонування податкових інститутів. Вказані характеристики засвідчують потужність податкової системи та її інструментарію, зокрема у рамках регулювання відносин створення ВВП, стимулювання/стримування розвитку галузевої структури економіки в умовах детінізації.

Досліджуючи питання податкових відносин, відзначимо основу їх результативності та високого рівня реалізації, а саме – усвідомлення того, що податки є історичною формою економічних відносин, які реалізуються через призму взаємодії інституційного середовища у цілях фінансування громадських витрат, визначаючи тип відносин, норми податкової поведінки, культури та усвідомленої відповідальності кожного учасника відносин (рис. 2).

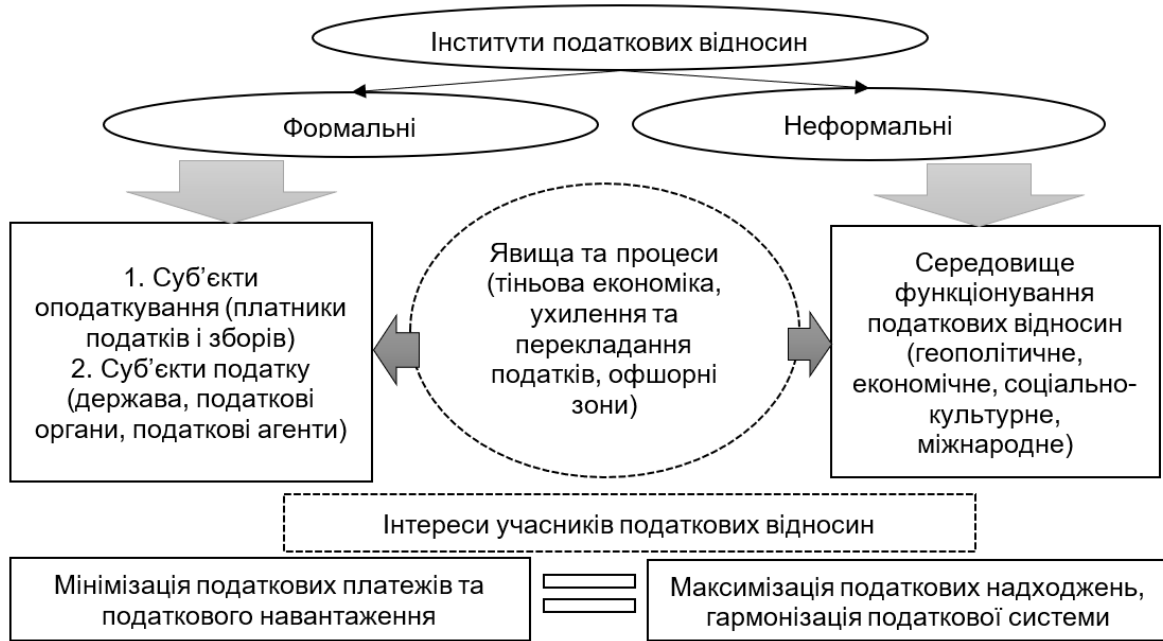


Рис. 2. Інституційне середовище податкових відносин

Джерело: авторська розробка

Рис. 2 акцентує роль держави як суб'єкта влади з відповідними правами встановлення правил поведінки учасників правовідносин, надання їм гарантій та визначення траєкторії відповідальності, а також суб'єкта, якому визначені певні обов'язки та встановлена відповідальність за недотримання умов податкового законодавства. Подібні твердження запропонував Д. Гетманцев – «держава у фінансових правовідносинах виконує

подвійну роль, що дозволяє їй за допомогою імперативного методу здійснювати вплив як на підпорядкованих суб'єктів, так і на власне себе. Тим самим у податкових правовідносинах держава як владний суб'єкт може виступати й зобов'язаною стороною» [5, с. 134]. Відповідно, держава реалізує засади регулювання податкових відносин між органами контролю та платниками податків і зборів, які по своїй природі є біполярними (рис. 3).

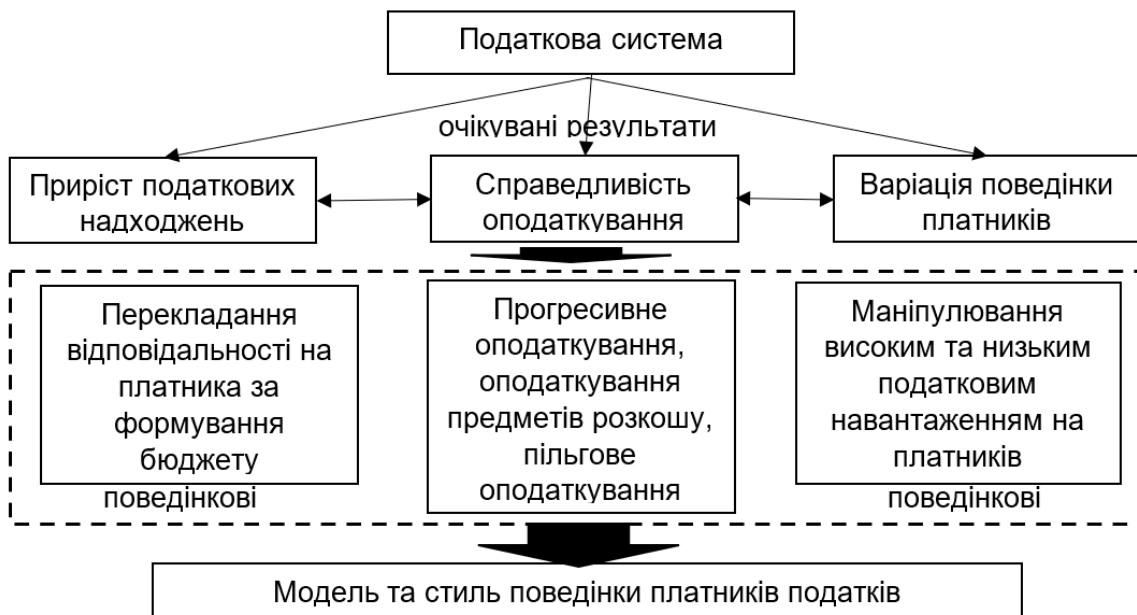


Рис. 3. Поведінкові особливості платників податків, що реалізують заплановані та очікувані податкові результати

Джерело: авторська розробка

Управлінська роль держави проявляється у законодавчій здатності встановлення засад регулювання податкових відносин, реалізації податкової політики на всіх рівнях управління, га-

рантуючи захист суб'єктів податкових відносин в умовах порушення їх прав. Фактично уряд є як організатором, так і замовником, реалізуючи фінансову функцію здійснює розподіл коштів для

фінансування існуючих урядових потреб. Відповідно, платники намагаються мінімізувати свої податкові зобов'язання, знизити рівень податкового навантаження в інтересах примноження власних доходів та прибутків. Держава використовує такі відносини у рамках досягнення цілей максимізації податкових надходжень, уніфікації правил оподаткування та забезпечення стабільності податкових надходжень. Із заявлено впливає існування природних відмінностей та суперечностей таких інтересів і знаходять вони відображення у їх деформації – ухилення від оподаткування, перекладання податків, пов'язані з високим рівнем податкового навантаження в умовах обмеження власних матеріальних ресурсів, низьким рівнем інформації та податкової культури, що у підсумку зумовлювало низький рівень фіскальної ефективності процесів оподаткування.

Узагальнюючи та підсумовуючи представлені теоретичні положення сформовано авторське бачення їх сутності – податкові відносини слід вважати системою фінансово-соціальних відносин між платниками та уповноваженими органами державної влади з приводу формування фінансових джерел бюджету у результаті первинного та вторинного розподілу національного доходу у цілях гарантування виконання державних функцій та забезпечення, гарантування прав платників.

Вважаємо, що багаторічний досвід та сформована модель вітчизняного податкового середовища у цілях досягнення високого рівня податкових відносин змушена базуватися на гармонії трьох найважливіших інститутів (або механізмів) соціально-економічного розвитку: держави, ринку і громадянського суспільства, здатних збільшити можливості розвитку і використання людської особистості як головного чинника розвитку податкової системи та економіки загалом. Необхідність такої гармонії зумовлена тим, що у реаліях ні держава як орган примусу, ні ринок, що забезпечує добровільно-примусову угоду сторін під впливом конкуренції заради отримання прибутку, не здатні запропонувати ефективно демократичне розв'язання нових проблем економіки, що формується в умовах глобалізації. По суті, демократичним, здатним контролювати і державу, і бізнес (ринок) може бути тільки громадянське суспільство як добровільна громадська кооперація. Це і визначає податкові відносини. В умовах громадянського суспільства, коли держава стає гарантом забезпечення конституційних

прав громадян, один з основоположних принципів громадянського суспільства реалізується у соціально-справедливі податкові відносини, і ці відносини набувають зовсім іншого усвідомлено-добровільного характеру.

ДИСКУСІЯ

Безумовно, всі попереду очікується відбудова нашої Батьківщини, і першим головним питанням після перемоги буде – як повернути наших співвітчизників, що наразі тікають від війни. Цьому мають сприяти інвестиції, рівень обізнаності про Україну, її потенціал та нові умови праці.

Євроінтеграційний вектор, розпочатий у 2014 році, надає нам можливість усвідомити роль та суть Європи у відбудові нашої країни. Завдяки цьому курсу Україна зможе побороти корупцію, розвивати демократичні інститути, покращувати якість життя населення, провести реформи, зміцнювати позиції нашої держави у світовій системі міжнародних відносин.

ДИСКУСІЯ ТА ВИСНОВКИ

Проведене дослідження дає можливість заявити про розвиток податкових відносин складним еволюційним шляхом: від найпростіших форм взаємодії їх учасників до складних моделей, конструкцій оподаткування та їх елементів, під впливом комплексу суб'єктивних/об'єктивних, податкових/неподаткових факторів, які теж еволюціонували у часі. Відтак, логічним завершенням кожного наступного етапу їх генезису було фінансування державних потреб в умовах прямого чи опосередкованого державного регулювання економіки, націленого на покриття бюджетного дефіциту та забезпечення його профіциту, екологічних змін, перенаселення, раціонального використання природних ресурсів, у тому числі лімітованих. Вдалося обґрунтувати глибинність податкових відносин, диференціацію інтересів кожного учасника, мотивів формування їх податкової поведінки, визначення позиції держави у їх регулюванні, реалізації економічної політики, застосуванні інструментарію впливу та управління.

Сучасні умови господарювання потребують подальших досліджень та підходів, націлених на врівноваження та гармонізацію інтересів учасників податкових відносин, адже платник являється не інструментом мобілізації фінансових ресурсів, а ціллю, заради якої сплачуються податки. Вважаємо, що запропонований підхід дозволить стверджувати про високий рівень розвитку податкової системи кожної країни.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Andrushchenko, V. L. (2000). *Finansova dumka Zakhodu v XX stolitti: (Teoretychna kontseptualizatsiia i naukova problematyka derzhavnykh finansiv) [Financial Thought of the West in the Twentieth Century: (Theoretical Conceptualisation and Scientific Problems of Public Finance)]*. Lviv : Kameniar [in Ukrainian].
2. Krysovatyi, A. I., Melnyk, V. M., & Koshchuk, T. V. (2014). *Podatkovi transformatsii v YeS ta podatкова polityka Ukrainy v konteksti yevrointehratsii [Tax transformations in the EU and Ukraine's tax policy in the context of European integration]*. Ternopil : TNEU [in Ukrainian].

3. Yefymenko, T. I. (2013). Aktualni pytannia suchasnykh stratehii reformuvannia podatkovykh system [Current issues of modern strategies for reforming tax systems]. *Finansy Ukrainy - Finance of Ukraine*, 3, 7-26. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2013_3_3 [in Ukrainian].
4. Sakhno, D. S. (2017). Podatovi pravovidnosyny yak sfera zlovzhyvannia pravom [Tax relations as an area of abuse of law]. *Aktualni problemy vitchyznianoï yurysprudentsii - Current issues of national jurisprudence*, 4, 331-334. Retrieved from http://apnl.dnu.in.ua/6_tom_4_2017/72.pdf [in Ukrainian].
5. Hetmantsev, D. O. (2010). Derzhava yak storona finansovo-pravovoho zoboviazannia [The state as a party to a financial and legal obligation]. *Pravo Ukrainy - Law of Ukraine*, 8, 130-134 [in Ukrainian].
6. Zhavoronok, A.V., Viknianska, A.O., Fedyshyn, M.F. (2020). Theoretical and Practical Basis of Formation of the Tax Component of the Budget. In Management and public administration in the conditions of the information society (pp. 23-35). Chernihiv: ChNTU.
7. Mamalui, O. O. (2020). Materialni normotvorchi pryntsypy realizatsii podatkovykh vidnosyn [Material rule-making principles for the implementation of tax relations]. *Pravo i suspilstvo - Law and society*, 2, 264-270. DOI : 10.32842/2078-3736/2020.2-2.40 [in Ukrainian].
8. Voloshchuk, M. G., Matyola, I. I., Karabin, T. O., & Bilash, O. V. (2021). Formation and development of the tax system of Ukraine [Establishment and development of the Ukrainian tax system]. Uzhhorod : O. Harkusha Publishing House [in Ukrainian].
9. Barabash, L. V., Shcherban, S. A., & Kulichenko, R. V. (2023). Rozvytok opodatkovannia dokhodiv fizychnykh osib v konteksti evoliutsii podatkovoi systemy Ukrainy [Development of personal income taxation in the context of the evolution of the Ukrainian tax system]. *Zbirnyk naukovykh prats Umanskoho natsionalnogo universytetu sadivnytstva - Collection of scientific works of Uman National University of Horticulture*, 103, 49-56. DOI: 10.32782/2415-8240-2023-103-2-49-56 [in Ukrainian].
10. Slabliuk, N. S. (2019). Podatkova systema Ukrainy: suchasnyi stan ta napriamky vdoskonalennia [Legal support for administrative reform]. *Pravove zabezpechennia administratyvnoi reformy - Legal security of administrative reform*, 1, 87-89. DOI: <https://doi.org/10.32850/sulj.2019.1-22> [in Ukrainian]