Електронне наукове фахове видання **"Ефективна економіка"** включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки
(Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України від 11.07.2019 № 975)
www.economy.nayka.com.ua | № 6, 2021 | 24.06.2021 р.

DOI: 10.32702/2307-2105-2021.6.200

УДК 336.2

Ю. М. Савченко,
аспірант кафедри фінансів,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»,
м. Київ, Україна
ORCID ID: 0000-0002-9568-9749

НАПРЯМИ І ФОРМИ ПЕРЕКЛАДАННЯ ПОДАТКІВ

Y. Savchenko
Postgraduate student of the Department of Finance, SHEI Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine

DIRECTIONS AND FORMS OF TAX TRANSFER

Реалізація принципів загальності, рівномірності та соціальної справедливості у податковому законодавстві України можлива лише з урахуванням процесу перекладання податків. Дослідження з даної тематики зародились ще у 17-18 століттях, і з тих пір виникли такі напрямки теорій перекладання податків, як абсолютні, оптимістичні, песимістичні, теорії фінансових шкіл другої пол. XIX ст., маржиналізм і математична теорія, теорія перекладання податків в умовах монополії і вільної конкуренції, теорія дифузії, закони перекладання податків, американська фінансова школа, теорія американської економічної і фінансової школи. Результати дослідження цих теорій показали, що перекладання податків може проявлятися у різних формах. У статті надано узагальнюючу характеристику прямого та зворотного перекладання податків; охарактеризовано механізми перекладання окремих видів податків, таких як податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств, податок на майно, акцизний податок; таким чином доведено, що механізм перекладання податків суттєво відрізняється залежно від того, до якого виду належить досліджуваний податок. Визначено зв'язок процесу перекладання податків з такими показниками, як еластичність попиту щодо ціни того чи іншого товару, співвідношення попиту та пропозиції, монополізація виробництва і збуту товарів. Розмежовано та проаналізовано добросовісне та недобросовісне перекладання сукупного податкового навантаження від однієї групи платників податків до іншої, остання форма якого включає в себе агресивне податкове планування і ухилення від сплати податків. Систематизовано напрями і форми перекладання різних груп податків. В результаті дослідження зроблено висновок, що введення будь-якого податку чи внесення змін до існуючих податків має базуватися на вивченні кон'юнктури ринку, попиту та пропозиції, а також їхньої еластичності, рівня доходів громадян, рентабельності виробництва, інфляції й конкурентоспроможності галузей економіки. Ці показники слугують основою для побудови моделі та напряму фіскальної політики держави, і звичайно ж в поєднанні із іншими видами державної політики (антимонопольна, фінансова, бюджетна тощо).

The implementation of the principles of universality, uniformity and social justice in the tax legislation of Ukraine is possible only considering the process of tax transfer. Research on this topic were originated in the XVII-XVIII centuries, and since then there have been such areas of tax transfer theories as absolute, optimistic, pessimistic, theories of financial schools of the second half of the XIX century, marginalism and mathematical theory, the theory of tax transfer under monopoly and free competition, diffusion theory, tax transfer laws, American financial school, theory of American economic and financial school. The results of a study of these theories of tax transfer have shown that tax transfer can take many forms. The article provides a general description of direct and reverse transfer of taxes; there are described the mechanisms of transfer of certain types of taxes, such as personal income tax, corporate income tax, property tax, excise tax; thus, it is proved that the mechanism of tax transfer differs significantly depending on the type of tax under investigation. It is determined the connection of the process of tax transfer with such indicators as the elasticity of demand for the price of a certain product, the ratio of supply and demand, the monopolization of production and sales of goods. The fair and unfair transfer of the total tax burden from one group of taxpayers to another one is distinguished and analyzed, the second form of which includes aggressive tax planning and tax evasion. The directions and forms of transfer of different groups of taxes are systematized. The study concluded that the introduction of any tax or amendment to existing taxes should be based on a study of market conditions, supply and demand, as well as their elasticity, level of the income of citizens, profitability of production, inflation and competitiveness of different branches of industry. These indicators serve as a basis for building a model and direction of fiscal policy of the state, and of course in combination with other types of state policy such as antitrust, financial, budget policies, etc.

Ключові слова: *податки; перекладання податків; напрями перекладання податків; податковий тягар; податкове навантаження; ціноутворення; ухилення від сплати податків; агресивне податкове планування.*

Key words: *taxes; tax transfer; directions of tax transfer; tax burden; pricing; tax evasion; aggressive tax planning.*

Постановка проблеми. Податкова політика є інструментом уряду для того, щоб отримувати доходи, а також розподіляти податковий тягар там, де він буде мати найменший ефект. Однак, теорія «мухоловки» (англ. – flypaper theory; в даному контексті переконання, що податковий тягар залишається там, де уряд його розмістив) дуже часто, на жаль, не спрацьовує.

Натомість, відбувається перекладання податків. Перекладання податкового тягаря описується ситуацією, коли економічна реакція на податок спричиняє зміни цін та обсягів виробництва, тим самим перекладаючи частину податкового тягаря на інших.

Приклад такого перекладання відбувся, коли уряд США у 1991 році запровадив податок з продажу предметів розкоші, припускаючи, що багаті можуть собі дозволити сплатити податок і не змінюватимуть своїх звичок на витрати. На жаль, попит на деякі предмети розкоші суттєво знизився, і такі галузі, як виробництво персональних літаків та човнобудування, постраждали, що спричинило скорочення працівників у деяких секторах.

Якщо податок стягується з продажу нееластичних товарів (попит настільки великий, що підвищення ціни дуже мало впливає на нього), таких як сигарети, це не призведе до великих втрат, таких як закриття заводів та безробіття. Дослідження показали, що подорожчання сигарет на 10% лише зменшує попит на 4%. Податок з продажу товарів розкоші також становив 10%, але виробники яхт зазнали падіння продажів на 86% і тисячі втрачених робочих місць.

З огляду на це, феномен перекладання податків повинен завжди враховуватися під час встановлення чи внесення будь-яких змін до податкової політики.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Провідні економісти та науковці приділяють значну увагу дослідженню явища перекладання податків. Так, беручи до уваги дослідження 21 століття, Desai M. A., F. C. Foley та J. R. Hines (2007), Arulampalam W., M. P. Devereux та G. Maffini (2012) довели перекладення податкового навантаження з податку на прибуток корпорацій на заробітну плату. Bauer T. K., T. Kasten та L.-H. Siemers (2012), а також Fuest C., A. Peichl та S. Siegloch (2016) здійснили аналіз зв'язку між зростанням корпоративного прибуткового податку та зниженням заробітної плати, а в свою чергу Hirsch, B. та C. Schnabel (2014) у своїх дослідженнях додали також реакцію зайнятості. У працях Hirsch, B. та C. Schnabel (2014)

викладено емпіричні докази перекладення акцизного податку. А такі вітчизняні науковці, як Паєнтко Т., Опарін В., Сарнецька Ю., описали вплив перекладання податків на розвиток територій, зокрема через зменшення фіскальних дисбалансів їх розвитку.

Постановка завдання. Мета статті полягає у поглибленні дослідження сутності перекладання податків через класифікацію напрямів перекладання різних груп податків.

Виклад основного матеріалу досліджень. Найбільш поширеним підходом до класифікації форм перекладання податків є його поділ на пряме і зворотне.

Пряме перекладання проводиться від продавця до споживача, за якого на споживача лягає весь податковий тягар через включення податку до ціни виробу. Фактично споживач компенсує сплату податку продавцем, оскільки сума податку закладається у ціну товару. Прикладом може бути будь-який непрямий податок, який сплачується виробником, а потім перекладається на покупця – споживача оподаткованого товару.

За зворотного перекладання виробник знижує ціну виробу і, таким чином, бере на себе обов'язок сплати податку. Варто підкреслити, що цей вид перекладання зустрічається рідше, ніж перший, але він застосовується тоді, коли податок занадто високий. При цьому така форма перекладання властива і прямим, і непрямим податкам. Цей вид перекладання зустрічається в періоди економічних потрясінь. Наприклад, для непрямих податків така ситуація пояснюється тим, що в період економічної кризи та інфляції із зростанням цін на всі товари збільшується і розмір непрямого податку, навіть за пропорційної його ставки. З урахуванням еластичності попиту до ціни, попит зменшується, внаслідок чого продавці чи виробники цих товарів не отримують бажаних прибутків. Внаслідок зменшення попиту конкуренція продавців або виробників спонукає їх до зниження цін на товари, і на певній стадії кризи падіння попиту може дійти до такого рівня, що збільшення цін і непрямих податків мине споживачів і повністю ляже на продавців або виробників [1, с. 281].

В такому випадку, на нашу думку, податкова складова негативно впливає на виробника і є нейтральною до споживачів, адже виробники змушені компенсувати неможливість перенесення податкового тягаря на споживача за рахунок власної прибутковості. Це призводить до того, що відбувається маніпулювання податковим законодавством, приховування доходів та підвищення цін виробником.

З огляду на значимість механізму перекладання податків у фіскальній політиці держави, а також в економіці країни загалом, вважаємо за необхідне охарактеризувати перекладання окремих видів податків. Процес перекладання податків може стосуватися як прямих, так і непрямих податків. Проте, якщо перекладання непрямих податків, як універсальних так і специфічних акцизів, можна безпосередньо спостерігати у процесі ведення діяльності господарюючими суб’єктами, то перекладання прямих податків потребує більш детального дослідження й аналізу, оскільки прямі податки закладаються в ціну товару опосередковано (коли продукція буде готова до реалізації).

Хоча чітке розмежування податків на прямі та непрямі є досить суперечливим з точки зору перекладання податків. Як стверджує Д. Г. Чернік «це лише теоретичне припущення, оскільки на практиці справа може обернутися інакше. Прямі податки за певних умов можуть також перекладатися на споживача. Так, прямий за визначенням податок на прибуток за умови перекладання його на ціни, стає непрямим. У свою чергу, непрямі податки також не завжди можуть бути перекладені на споживача, оскільки ринок не обов’язково у повному обсязі прийме товар за підвищеними цінами» [2, с. 3]. Тобто, погоджуємося з тим, що межа між прямими та непрямими податками нерідко буває умовною.

Необхідно зазначити, що механізм перекладання податків суттєво відрізняється залежно від того, до якого виду належить досліджуваний податок.

Податок на доходи фізичних осіб

Податок із доходів фізичних осіб зазвичай стягується з окремих осіб, тому його майже неможливо перекладати на будь-кого. Але бувають винятки: наприклад, цей податок може бути перекладений на працедавця за умови, якщо останній не має можливості замінити робітника іншим і вимушений підвищувати йому заробітну плату. Окремі особи або групи осіб, які можуть ефективно контролювати ціну надаваних ними послуг, в змозі перекласти частину своїх податків. Наприклад, самозайняті лікарі, юристи та інші фахівці можуть підняти ставки за послуги, щоб компенсувати податки. Тобто з'являється можливість перекладання частини податків від працівників до роботодавців, які шляхом подальшого підвищення цін перекладають підвищення заробітної плати на населення. Звичайно, в даному випадку неможливе абсолютне перекладення податку, а лише часткове, але все ж така ситуація веде до збільшення обсягу податкових надходжень від сплати податку на доходи фізичних осіб до державного бюджету.

Також перекладання персональних прибуткових податків можливе за умови існування опції сукупного оподаткування доходів подружжя. У таких випадках фактично відбувається розподіл податкової бази між членами подружжя, в результаті чого обидва з них сплачують прибутковий податок за нижчою ставкою [3].

Ще одним прикладом перекладання персонального прибуткового податку між членами сім’ї і навіть поколіннями є комбінація прибуткового податку, податку на спадщину та податку на приріст капіталу як, наприклад, у Великобританії [4]. Фактично передаючи власність від старших членів сім’ї до молодших у вигляді подарунків та спадщини є можливість оптимізувати податкове навантаження шляхом використання пільг і вирахувань всіх членів сім’ї протягом семирічного періоду, в результаті чого кінцевий бенефіціар сплачує тільки невелику частину прибуткового податку.

Податок на прибуток підприємств (корпоративний прибутковий податок)

У науковій літературі виділяють два шляхи, за якими корпоративний прибутковий податок може бути перенесений на працю: непрямий і прямий. Непрямий вплив відноситься до податкових ефектів внаслідок різного розміру прибутку до оподаткування, який визначається інвестиціями і цінами на продукцію. Вперше цей феномен був описаний Harberger, A. [5] у 1962 р. Використовуючи просту модель загальної рівноваги закритої економіки з двома конкурентними секторами, корпоративним і некорпоративним, він показав, що власники капіталу в обох секторах несуть повний тягар податків на капітал в корпоративному секторі. У багатьох наступних дослідженнях модель була розширена для врахування більшої кількості секторів економіки, рівня економічного розвитку, невизначеності та недосконалої конкуренції. Зокрема ці ідеї докладно аргументовані Auerbach, A. J. (2005) [6]. Загалом дослідники феномену перекладання корпоративного податку доводять, що на капітал припадає значна частина податкового навантаження з податку на прибуток.

Однак слід врахувати, що додана вартість, яка створюється підприємством, складається з двох елементів – податку підприємця і заробітної плати. Саме тому існує можливість перекладання частин податкового навантаження з податку на прибуток за рахунок того, що корпоративні податки зменшують квазі ренту, за яку можуть торгуватися роботодавці та робітники. Цей феномен докладно описано у працях Desai, M. A., F. C. Foley and J. R. Hines (2007) [7] та Arulampalam, W., M. P. Devereux and G. Maffini (2012) [8], які емпіричним шляхом довели, що у довгостроковій перспективі приблизно половина податкового навантаження з податку на прибуток корпорацій перекладається на заробітну плату. Подібні емпіричні дослідження пізніше були проведені Bauer, T. K., T. Kasten and L.-H. Siemers (2012) [9] та Fuest, C., A. Peichl and S. Siegloch (2016) [10], які також довели наявність зв'язку між зростанням корпоративного прибуткового податку та зниженням заробітної плати.

Всі згадані вище дослідники не враховували такий ефект як реакцію зайнятості на перекладання корпоративного прибуткового податку, що є важливим у контексті нашого дослідження, адже реакція зайнятості є і причиною, і наслідком фіскальних дисбалансів. Зокрема Hirsch, B. та C. Schnabel (2014) [11] доводять, що зменшення рівня оплати праці негативно позначається на динаміці зайнятості. Крім того, дослідники довели, що для періоду 2002-2007 рр. характерним наслідком перекладання корпоративного прибуткового податку стало зменшення впливу профспілок та зростання обсягів виплат допомоги по безробіттю. Схожі результати у частині зростання зниження заробітних плат безробіття були отримані aus dem Moore, N., T. Kasten. та C. M. Schmidt (2014) [12].

Податки на майно

Тягар більшої частини майнових податків лягає на власників цього майна через те, що ці податки нема на кого перекласти. Це стосується податків на землю, особисту власність і на власний будинок або квартиру. Наприклад, навіть якщо земля продається, немає можливості перекласти на когось тягар майнового податку. Покупець буде прагнути знизити вартість землі, беручи до уваги розмір податку, який доведеться платити за цю землю, і це очікуване оподаткування буде відображене в ціні, яку покупець буде готовий запропонувати за землю.

Хоча більшість вчених вважає, що податки на майно практично не перекладаються, однак феномени перекладання саме цих податків описані ще у минулому столітті, зокрема у працях Mieszkowski, P. (1972) [13] та Oates, W. (1969) [14]. Частково перекладання майнових податків можливе через поєднання механізмів податків на спадщину та приріст капіталу, я це описано у секції про персональний прибутковий податок. Інші форми оподаткування, пов'язані з механізмами орендної плати та додаткових платежів за утримання території описані у працях Christie, L. (2005) [15], Harris R. та M. Lehman. (2001) [16], Metcalf, G. (1994) [17] та Plummer, E. (2003) [18]. Зокрема Plummer, E. робить наголос на тому, що податкові ставки сприяють регресивності міських податків, оскільки міста з нижчими доходами, як правило, мають відносно вищі податкові ставки. Пільга на присадибну ділянку впливає на рівень міських та шкільних податків, але протилежними способами. Це робить міські податки більш регресивними, але робить податки на школи більш прогресивними. Тобто перекладання податку на майно частково здійснюється на споживачів послуг певної територіальної громади.

Акцизи

Особливої уваги заслуговують універсальні акцизи - податок на додану вартість та податок з обороту. Податок на додану вартість найбільш чітко відображає сутність механізму перекладання податків. Включаючись на кожній стадії виробництва готової продукції, ПДВ потребує особливого контролю та регулювання. Besley, T. J., та H. S. Rosen (1999) виявили цікаву закономірність у перекладанні податку з обороту в США. Відповідно до традиційних поглядів на специфіку перекладання непрямих податків, збільшення непрямого податку має пропорційний вплив на зростання ціни. Однак Besley, T. J., та H. S. Rosen проаналізували ціни на конкретні товари в різних містах США та визначили, наскільки різниця в податкових ставках та базах позначається на цінах. При цьому при проведенні аналізу вони контролювали ряд інших факторів, у тому числі витрати. Результати їх дослідження показали, що для деяких товарів ціна після сплати податків зростає точно на суму податку, що відповідає стандартній конкурентній моделі. Однак є товари, для яких збільшення податку на один долар призводить до зростання ціни більше як на один долар [19].

Специфіка перекладання акцизного податку полягає у тому, що у разі накладання акцизів на товари монопольного або олігопольного виробництва помірне підвищення цін матиме незначний вплив на обсяг продажів або зовсім не відобразиться на обсягах продажів. Така ситуація характерна для акцизів на бензин, сигарети, алкогольні напої. Існує мало товарів-замінників, до яких можуть звернутися споживачі у разі

підвищення цін. Продавець цих товарів перебуває в кращій ситуації щодо перекладання податкових витрат на споживача [20, с. 184].

Варто зазначити, що для процесів перекладання податків дуже важливе значення має такий показник, як еластичність попиту щодо ціни того чи іншого товару. За еластичності попиту на той чи інший товар можливості перекладання податків утруднені, оскільки будь-яке збільшення ціни може мати наслідком значне скорочення споживання того чи іншого товару, у результаті чого продавець повністю перекладе податок на споживача, але значно втратить обсяги продажу, а отже, і загальну суму прибутку. Тому в цьому разі продавцю стає вигідним змінити ціну товару не на всю суму податку, а лише на її частину, щоб зберегти обсяги продажу, або частково перекласти податок на своїх постачальників за рахунок зменшення ціни поставки і, таким чином, частково податковий тягар взяти на себе за рахунок власного прибутку або перекласти його на постачальника.

За нееластичного попиту відносне збільшення ціни, зумовлене податком, не приведе до значного скорочення обсягів споживання, а отже, продавець може повністю перенести податковий тягар на покупця [21, с.127]. У емпіричних доказах такого явища можна переконатись у праці Alm, J., E. Sennoga, та M. Skidmore (2009) [22], результати дослідження яких свідчать про повний переклад податків на бензин до кінцевого споживача. Хоча вони і виявили, що роздрібні ціни на бензин демонструють асиметричну реакцію на зміни оптових цін на бензин, вони знайшли лише обмежені докази такої поведінки щодо роздрібних цін щодо акцизів на бензин. Також дослідники виявили, що ринки бензину в міських штатах демонструють повне перекладання акцизів на споживача (адже попит нееластичний), але ринки у сільських штатах (з меншою конкуренцією) демонструють дещо меншу ступінь перекладання податків.

На можливість перекладання податків впливає також співвідношення між попитом і пропозицією. Так, за перевищення попиту над пропозицією можливості для перекладання податків є найсприятливішими, якщо ж пропозиція перевищує попит, перекласти податки на споживача неможливо, а лише на постачальника. Крім того, за певних умов, можливе не тільки повне перекладання податку, але й отримання певної премії. Так, Hanson, A., та R. Sullivan (2009) у своєму дослідженні виявили, що збільшення податку на тютюнові вироби у Вісконсіні на 1 долар було перекладено на споживачів з премією. Споживачі не тільки компенсували 1 долар податку, але й сплачували премію від 8 до 17 центів за пачку сигарет [23]. Схожий ефект для алкогольних напоїв виявили Young, D. J., and A. Bielińska-Kwapisz (2002). Дослідники виявили, що після підвищення акцизів на алкогольні напої зростання цін відбувається на більшу, ніж податок суму, і таке зростання спостерігається протягом трьох місяців після підвищення податку [24].

Істотне значення для процесів перекладання податків має рівень монополізації виробництва і збуту товарів. Якщо виробник є абсолютним монополістом, це означає, що рівень цін на ці товари і до введення податку був максимально високим, а отже, збільшити його важко без утрати обсягів споживання. Саме тому абсолютному монополісту вигідно не збільшувати ціни на суму всього податку або збільшити її частково, заплативши його за рахунок власного прибутку, який і після додаткового оподаткування залишиться достатньо високим, аби не втратити обсяги споживання монополізованого товару. Але такий теоретичний аспект визначення можливості перекладання податків монополіями в Україні не спрацьовує, оскільки монополії за рахунок збільшення ціни перекладають податки на споживачів, не втрачаючи прибутки. У конкурентному середовищі рівень цін більше відповідає рівню витрат, збільшення ціни може привести до втрати частини покупців, а отже, перекласти податок не завжди є можливим [25, с. 354].

Тому вважаємо, що державна політика у сфері оподаткування, з урахуванням процесу перекладання податків, має базуватися на вивченні попиту і пропозиції на різні категорії товару. Важливо, щоб введення нового податку відповідало критерієві найбільшого сприяння. Оптимальним є варіант впровадження податків у тих галузях, де спостерігається найменше реагування на зміну ціни у покупців (нееластичний попит). Однак у країні з низьким рівнем доходів та з низькою купівельною спроможністю громадян, зокрема в Україні, важко досягти умов, за яких попит буде нееластичним, оскільки через обмежені матеріальні ресурси у будь-якому разі споживачі реагуватимуть на зміну ціни.

Перекладання сукупного податкового навантаження від однієї групи платників податків до іншої (добросовісне)

Зважаючи на те, що перекладання окремих видів податків відбувається платниками постійно і може мати негативний вплив на окремі групи платників податків, на регіони, чи сектори економіки, уряд через застосування різних інструментів фіскальної політики може ініціювати перекладання сукупного податкового навантаження між різними групами платників податків. Фактично через інструментарій фіскальної політики уряд перерозподіляє податкове навантаження між різними групами платників податків. Цей аспект, зокрема, детально досліджується Alm, J., F. Lee, та S. Wallace. (2005) [26], які емпіричним шляхом визначили, як податкове законодавство та зміни розподілу доходів окремо сприяли змінам податкової прогресивності з часом, а також те, як конкретний розподіл доходу до оподаткування впливає на вирівнювальну здатність даної зміни податку.

Зазначений тип перекладання податків може мати позитивний вплив на розвиток наприклад, на розвиток територій, через зменшення фіскальних дисбалансів їх розвитку, що описано Oparin V., Paientko T., Sarnetska Y. (2020) [27]. Також позитивний вплив такого перекладання може спостерігатися за рахунок перекладання частини податкового навантаження з незаможних верств населення на заможні. Таке перекладання передбачає збільшення податкового навантаження на певні категорії доходів, або на певний розмір доходів, або на споживання певних типів товарів і послуг, в результаті чого уряд може збирати більше

податків, які використовуються для надання більшого обсягу публічних послуг (безкоштовна освіта, охорона здоров'я, допомога малозабезпеченим тощо).

Також в результаті політики уряду податки можуть перекладатися між різними секторами економіки, що призводить до поліпшення умов конкуренції в одних галузах та до їх погіршення в інших.

Однак таке перекладання може мати і негативний ефект, коли перекладання відбувається від заможних верств населення на незаможні, внаслідок чого зростає рівень нерівності по доходах та поглиблюється бідність. Наприклад, Aranda, R. Та A. Ratzlaff. (2018) досліджують яким чином фіскальна політика може поглиблювати нерівність та бідність, беручи до уваги також такий аспект етнічна нерівність [28]. Слід зазначити, що такі явища властиві не тільки країнам з ринками, що розвиваються, але і розвиненим країнам, про що свідчать поточні тенденції зростання нерівності по доходах [29].

Перекладання сукупного податкового навантаження від однієї групи платників податків до іншої (недобросовісне)

Ще однією з форм перекладання сукупного податкового навантаження є агресивне податкове планування і ухилення від сплати податків, які по суті є сприяють перекладанню податкового навантаження недобросовісними платниками податків на добросовісних. З часом це призводить до поглиблення не тільки формальних фіскальних дисбалансів, коли податкових надходжень недостатньо для покриття витрат уряду, але і до неформальних, коли платники податків свідомо не бажають сплачувати податки через те, що не очікують від держави адекватної компенсації у вигляді надання якісних публічних послуг.

Слід зазначити, що дослідження взаємозв'язку перекладання податків та ухилення від сплати податків має кілька аспектів. Перший, це власне можливість перекладання сплати податку (податків) шляхом ухилення на добросовісних платників податків [30]. Другий аспект досліджень націлений на виявлення того, на скільки зростає добробут недобросовісних платників податків внаслідок такої форми перекладання. Alm, J. та E. B. Sennoga (2010) емпіричним шляхом довели, що добробут домогосподарств, які ухиляються від сплати податків, не набагато перевищує добробут тих домогосподарств, які чесно сплатили податки, оскільки завжди існують витрати на входження в неформальний сектор економіки та на утримання в ньому [31]. Хоча факт перекладання податків залишається фактом, і для того, щоб покрити свої видатки, уряди будуть підвищувати податки для сумлінних платників податків. Fortin, B., G. Lacroix, and M.-C. Villeval (2007) за результатами свого дослідження роблять висновки, що ухилення від сплати податків здатне порушувати соціальну рівновагу, адже порушують умови соціальної відповідальності [32]. В суспільствах, де ухилення від сплати податків має триваліші традиції перекладання податків недобросовісними платниками податків на добросовісних, ефекти соціальної справедливості починають діяти проти суспільства, оскільки добросовісні платники податків не бачать сенсу у добросовісній сплаті податків і поступово переходять у категорію недобросовісних платників.

Підсумовуючи, напрями і форми перекладання податків пропонуємо систематизувати таким чином (табл .1).

Таблиця 1.
Напрями і форми перекладання податків

Податок	Куди може бути перекладений	Механізми перекладання податку
Корпоративний прибутковий податок	На працю	За рахунок зменшення ставок заробітної плати у довгостроковому періоді
Персональні прибуткові податки	На інших платників податків. На майно і спадщину	Прогресивне оподаткування Через вбудовані механізми зв'язку між оподаткуванням спадщини і майна
Акцизи	На кінцевого споживача	За рахунок підвищення ціни товару
Податки на майно	На наступні покоління або на наступного продавця Перекладання на орендаря	Через оподаткування спадщини та приросту вартості Через підвищені ставки орендної плати
Перекладання податкового навантаження з однієї групи платників податків на іншу (добросовісне)	Із незаможних на заможних і навпаки. З активних доходів на пасивні. Зі споживання товарів щоденної потреби на товари більш високих категорій, у тому числі люкс. Перекладання між галузями економіки	Прогресивне оподаткування Диференційовані ставки оподаткування різних видів доходів Диференційовані ставки оподаткування споживання
Перекладання податкового навантаження з однієї групи платників податків на іншу (недобросовісне)	Агресивне податкове планування. Ухилення від сплати податків	Розмивання податкової бази внаслідок чого уряд змушений підвищувати рівень оподаткування для добросовісних платників податків

Джерело: розроблено автором

Висновки і перспективи подальших досліджень. Підсумовуючи вищевикладений матеріал, введення будь-якого податку доцільно супроводжувати вивченням кон'юнктури ринку, попиту та пропозиції, а також їхньої еластичності, рівня доходів громадян, рентабельності виробництва, інфляції й конкурентоспроможності галузей економіки. Ці показники слугують основою для побудови моделі та напряму фіскальної політики держави.

Також варто вказати той факт, що всі описані варіанти процесів перекладання податків ведуть до того, що відбувається остаточний перерозподіл доходів у державі та, відповідно, відхилення планових показників податкових надходжень від реальних, що впливає на розмір та характер державних видатків як на місцевих рівнях, так і на загальнодержавному. Тому їх треба враховувати під час вирішення питань регулювання фінансової діяльності суб'єктів господарювання, особливо в частині фіскальної політики держави, і звичайно ж в поєднанні із іншими видами державної політики (антимонопольна, фінансова, бюджетна тощо).

Список використаної літератури.

1. Сідельникова Л.П., Костіна Н.М. Податкова система / Л.П. Сідельникова, Н.М. Костіна. – К. : Ліра-К, 2013. – 579 с.
2. Черник Д. Г. Налоги / Под ред. Черника Д. Г. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 366 с.
3. Eissa, N., 1995. Taxation and Labor Supply of Married Women: The Tax Reform Act of 1986 as a Natural Experiment, NBER Working Paper No. 5023.
4. https://www.gov.uk/income-tax-rates
5. Harberger, A. C. (1962), 'The Incidence of the Corporation Income Tax', Journal of Political Economy 70, 215–240.
6. Auerbach, A. J. (2005), 'Who Bears the Corporate tax? A Review of What We Know', NBER Working Papers Series, No. 11686.
7. Desai, M. A., F. C. Foley and J. R. Hines (2007), Labor and Capital Shares of Corporate tax Burden: International Evidence, Mimeo. http://docs.wixstatic.com/ugd/b391a0_d014df0e 7f904125984f18c823624265.pdf
8. Arulampalam, W., M. P. Devereux and G. Maffini (2012), 'The Direct Incidence of Corporate Income tax on Wages', European Economic Review 56, 1038–1054.
9. Bauer, T. K., T. Kasten and L.-H. Siemers (2012), 'Business Taxation and Wages: Evidence from Individual Panel Data', Ruhr Economic Papers, No. 0351.
10. Fuest, C., A. Peichl and S. Siegloch (2016), Do Higher Corporate Taxes Reduce Wages? Micro Evidence from Germany. ZEW Discussion Paper No. 16-003.
11. Hirsch, B. and C. Schnabel (2014), 'What Can We Learn from Bargaining Models About Union Power? The Decline in Union Power in Germany, 1992-2009', Manchester School 82, 347–362.
12. Nils aus dem Moore, N., T. Kasten. and C. M. Schmidt (2014), 'Do Wages Rise When Corporate Tax Rates Fall? Evidence From the German Business Tax Reform 2000', Ruhr Economic Papers, No. 0532.
13. Mieszkowski, Peter. 1972. The property tax: An excise tax or a profits tax? Journal of Public Economics 1 (1): 73–96.
14. Oates, Wallace E. 1969. The effects of property taxes and local public spending on property values: An empirical study of tax capitalization and the Tiebout hypothesis. Journal of Political Economy, 77 (6): 957–961.
15. Christie, L. "Property tax payback. Bulging state treasuries are leading to money back for property owners." CNNMoney.com. November 27, 2005: 11:16 AM EST.
16. Harris R. and M. Lehman. "Social and Geographic Inequities in the Residential Property Tax: A Review and Case Study." Environment and Planning A 33, No. 5 (2001): 881 – 900.
17. Metcalf, Gilbert. "The Lifetime Incidence of State and Local Taxes: measuring Chnes During the 1980s." In Tax Progressivity and Income Inequality, edited by Joel Slemrod. Cambridge, UK: Cambridge UP, 1994. 59-94.
18. Plummer, Elizabeth. "Evidence on the Incidence of Residential Property Taxes Across Households." National Tax Journal 56 (2003): 739-753.
19. Besley, T. J., and H. S. Rosen. 1999. "Sales Taxes and Prices: An Empirical Analysis." National Tax Journal 52: 157–178.
20. Кудряшова Є.В. Правові аспекти перекладання непрямих податків / Є.В. Кудряшова // Правоведення. – 2005. – № 2. – С. 180–192; Anderson, S. P., A. de Palma, and B. Kreider. 2001. "Tax Incidence in Differentiated Product Oligopoly." Journal of Public Economics 81: 173–192. doi:10.1016/S0047-2727(00) 00079-7.
21. Сидор І. Цінові аспекти податків на споживання: теоретична концептуалізація / І. Сидор // Світ фінансів. - 2008. - № 1(14). - С. 125 — 133.
22. Alm, J., E. Sennoga, and M. Skidmore. 2009. "Perfect Competition, Urbanization, and Tax Incidence in the Retail Gasoline Market." Economic Inquiry 47: 118–134.
23. Hanson, A., and R. Sullivan. 2009. "The Incidence of Tobacco Taxation: Evidence from Geographic Micro-Level Data."National Tax Journal 62 (4): 677–698. doi:10.17310/ntj.2009.4.05.
24. Young, D. J., and A. Bielińska-Kwapisz. 2002. "Alcohol Taxes and Beverage Prices." National Tax Journal 55 (1): 57–73.

25. Каламбет (Юдіна) С.В. Податки як інструмент вирівнювання фінансових результатів діяльності суб'єктів господарювання / В.Є. Ткаченко, С.В. Каламбет (Юдіна) // Гроші, фінанси і кредит. - 2016. - С. 350 - 356.

26. Alm, James, Fitzroy Lee, and Sally Wallace. 2005. "How Fair? Changes in Federal Income Taxation and the Distribution of Income, 1978 to 1998." Journal of Policy Analysis and Management, Vol 24, No 1: 5-22. DOI: 10.1002/pam.20067

27. Oparin V., Paientko T., Sarnetska Y. (2020) Internal Tax Competition: Does this Result in Economic and Investment Growth? Financial science. Nauki o finansach, 2020, Vol.25, No.1.

28. Aranda, Rodrigo and Adam Ratzlaff. 2018. "Analyzing the Impact of Fiscal Policy on Ethno-Racial Inequality." Chapter 9 in Commitment to Equity Handbook. Estimating the Impact of Fiscal Policy on Inequality and Poverty, edited by Nora Lustig (Brookings Institution Press and CEQ Institute, Tulane University). Advance online version available at http://www.commitmentoequity.org/publications/handbook.php.

29. World Inequality Database https://wid.world/

30. Паєнтко Т.В. Інституціоналізація фіскального регулювання фінансових потоків. монографія/ Т.В. Паєнтко. – К.: «ДКС центр», 2013. – 294 с.

31. Alm, J. and E. B. Sennoga (2010). Mobility, competition, and the distributional effects of tax evasion. National Tax Journal 63 (4), 1055-84.

32. Fortin, B., G. Lacroix, and M.-C. Villeval (2007). Tax evasion and social interactions. Journal of Public Economics 91 (11-12), 2089-2112.

References.

1. Sidelnykova, L.P. and Kostina, N.M. (2013), *Podatkova systema* [Tax system], Lira-K, Kyiv, Ukraine, P. 579.

2. Chernik, D. G. (1998), *Nalogi* [Taxes], Finansy i statistika, Moscow, Tussia, P. 366.

3. Eissa, N. (1995), "Taxation and Labor Supply of Married Women: The Tax Reform Act of 1986 as a Natural Experiment", *NBER Working Paper*, vol. 5023.

4. gov.uk, "Income Tax rates and Personal Allowances", [Online], available at: https://www.gov.uk/income-tax-rates

5. Harberger, A. C. (1962), 'The Incidence of the Corporation Income Tax', *Journal of Political Economy*, vol. 70, pp. 215–240.

6. Auerbach, A. J. (2005), 'Who Bears the Corporate tax? A Review of What We Know', *NBER Working Papers Series*, issue. 11686.

7. Desai, M. A., F. C. Foley and J. R. Hines (2007), Labor and Capital Shares of Corporate tax Burden: International Evidence, Mimeo. http://docs.wixstatic.com/ugd/b391a0_d014df0e 7f904125984f18c823624265.pdf

8. Arulampalam, W., Devereux, M. P. and Maffini, G. (2012), "The Direct Incidence of Corporate Income tax on Wages", *European Economic Review*, vol. 56, pp.1038–1054.

9. Bauer, T. K., Kasten, T. and Siemers, L.-H. (2012), "Business Taxation and Wages: Evidence from Individual Panel Data", *Ruhr Economic Papers*, issue. 0351.

10. Fuest, C., A. "Peichl and S. Siegloch (2016), Do Higher Corporate Taxes Reduce Wages? Micro Evidence from Germany", *ZEW Discussion Paper*, issue. 16-003.

11. Hirsch, B. and Schnabel, C. (2014), "What Can We Learn from Bargaining Models About Union Power? The Decline in Union Power in Germany, 1992-2009", *Manchester School,* vol.82, pp. 347–362.

12. Nils aus dem Moore, Kasten, T. and Schmidt, C. M. (2014), "Do Wages Rise When Corporate Tax Rates Fall? Evidence From the German Business Tax Reform 2000", *Ruhr Economic Papers*, issue 0532.

13. Mieszkowski, Peter (1972), "The property tax: An excise tax or a profits tax?", *Journal of Public Economics,* vol. 1 (1), pp. 73–96.

14. Oates, Wallace E. (1969), "The effects of property taxes and local public spending on property values: An empirical study of tax capitalization and the Tiebout hypothesis", *Journal of Political Economy*, vol. 77 (6), pp. 957–961.

15. Christie, L. "Property tax payback. Bulging state treasuries are leading to money back for property owners.", available at: CNNMoney.com. November 27, 2005: 11:16 AM EST.

16. Harris R. and Lehman, M. (2001), "Social and Geographic Inequities in the Residential Property Tax: A Review and Case Study.", *Environment and Planning*, A 33, No. 5, pp. 881 – 900.

17. Metcalf, Gilbert. (1994), "The Lifetime Incidence of State and Local Taxes: measuring Chnes During the 1980s." In Tax Progressivity and Income Inequality, edited by Joel Slemrod. Cambridge, *UK: Cambridge UP*, pp. 59-94.

18. Plummer, Elizabeth (2003), "Evidence on the Incidence of Residential Property Taxes Across Households." *National Tax Journal*, vol. 56, pp. 739-753.

19. Besley, T. J., and Rosen, H. S. (1999), "Sales Taxes and Prices: An Empirical Analysis." *National Tax Journal*, vol. 52, pp 157–178.

20. Kudriashova, Ye.V. (2005), "Legal aspects of translation of indirect taxes", *Pravovedennia*, vol. 2, pp. 180–192; Anderson, S. P., A. de Palma, and B. Kreider. 2001. "Tax Incidence in Differentiated Product Oligopoly." Journal of Public Economics 81: 173–192. doi:10.1016/S0047-2727(00) 00079-7.

21. Sydor, I. (2008), “Price aspects of consumption taxes: theoretical conceptualization”, *Svit finansiv*, vol. 1(14), pp. 125 — 133.

22. Alm, J., Sennoga, E. and Skidmore, M. (2009), “Perfect Competition, Urbanization, and Tax Incidence in the Retail Gasoline Market.”, *Economic Inquiry*, vol. 47, pp. 118–134.

23. Hanson, A., and Sullivan, R. (2009), “The Incidence of Tobacco Taxation: Evidence from Geographic Micro-Level Data.”, *National Tax Journal*, vol. 62 (4), pp. 677–698. doi:10.17310/ntj.2009.4.05.

24. Young, D. J., and Bielińska-Kwapisz, A. (2002), “Alcohol Taxes and Beverage Prices.”, *National Tax Journal*, vol. 55 (1), pp 57–73.

25. Kalambet (Yudina), S.V. and Tkachenko, V.Ye. (2016), “Taxes as an instrument of equalization of financial results of economic entities”, *Hroshi, finansy i kredyt*, pp. 350 - 356.

25. Alm, James, Fitzroy Lee, and Sally Wallace. (2005), “How Fair? Changes in Federal Income Taxation and the Distribution of Income, 1978 to 1998.”, *Journal of Policy Analysis and Management*, Vol 24, No 1, pp. 5-22. DOI: 10.1002/pam.20067

26. Oparin, V., Paientko, T. and Sarnetska, Y. (2020), “Internal Tax Competition: Does this Result in Economic and Investment Growth?”, *Financial science. Nauki o finansach*, Vol. 25, No.1.

27. Aranda, Rodrigo and Adam Ratzlaff. (2018), “Analyzing the Impact of Fiscal Policy on Ethno-Racial Inequality.” Chapter 9 in Commitment to Equity Handbook. Estimating the Impact of Fiscal Policy on Inequality and Poverty, edited by Nora Lustig (Brookings Institution Press and CEQ Institute, Tulane University). Advance online version available at http://www.commitmentoequity.org/publications/handbook.php.

28. World Inequality Database, available at: https://wid.world/

29. Paientko, T.V. (2013), *Instytutsionalizatsiia fiskalnoho rehuliuvannia finansovykh potokiv. Monohrafiia* [Institutionalization of fiscal regulation of financial flows], «DKS tsentr», Kyiv, Ukraine, P. 294.

30. Alm, J. and Sennoga, E. B. (2010), “Mobility, competition, and the distributional effects of tax evasion”, *National Tax Journal*, vol. 63 (4), pp. 1055-84.

31. Fortin, B., Lacroix, G. and Villeval, M.-C. (2007), “Tax evasion and social interactions”, *Journal of Public Economics*, vol. 91 (11-12), pp. 2089-2112.

Стаття надійшла до редакції 31.05.2021 р.