

# ДЕРЖАВНІ ФІНАНСИ І ФІСКАЛЬНА ПОЛІТИКА



Андрій КРИСОВАТИЙ

## ФІНАНСОВІ ШКОЛИ ТА ЛОГОС ТЕОРІЇ ОПОДАТКУВАННЯ

*Розкрито основні напрямки фінансової думки в країнах Заходу, охарактеризовано наукові школи і погляди учених-фінансистів на проблеми оподаткування. Особливу увагу акцентовано на концептуальних основах створення ефективної податкової системи та проблемах формування ефективної податкової політики.*

*Main directions of financial thought are exposed in the West countries, scientific schools and looks of scientists-financiers are described on the problems of taxation. The special attention is accented on the conceptual bases of creation of the effective tax system and problems of forming effective tax policy.*

Податкова політика існує у суспільстві майже тисячу років, але й досі питання сплати податків залишаються вкрай важливими як для державної влади, так і для населення, оскільки оподаткування стосується майже кожного члена суспільства, будь-якої родини. У цьому контексті не можна не згадати афоризму американського політика Б. Франкліна (1706–1790): “У світі не можна уникнути двох речей: смерті й податків”. Надвисокі податки ведуть до зубожіння населення, згортання господарської діяльності, перешкоджають економічному зростанню і процвітанню країни. Непосильні податки були причиною багатьох соціальних конфліктів, занепаду цілих цивілізацій. Проте, як зазначив міністр фінансів Франції у 1792 році: “Народ ніколи не

відмовляється платити розумних податків: розумних у їхньому використанні й розумно обтяжливих”. Тому головним питанням у процесі розбудови податкової системи є визначення того оптимального рівня оподаткування, який відповідав би соціально-економічним інтересам держави і був прийнятний для суб’єктів господарювання і населення [1, 111].

Проблеми оподаткування посідали вагоме місце у працях філософів, державних діячів, економістів різних епох. Фома Аквінський (1226–1274) визначив податки як дозволену форму пограбування. Ш. Монтеск’є (1689–1755) вважав, що ніщо не потребує стільки мудрості і розуму, як визначення тієї частини, котру у підданих збирають, і тієї, котру залишають їм. А один з осно-

вположників теорії оподаткування Адам Сміт (1723–1790) говорив, що податки для тих, хто їх сплачує, – ознака не рабства, а волі [2, 4].

Сьогодні найбільш поширеною є точка зору, що податок – це плата суспільства за виконання державою її функцій, що має форму відрахування частини вартості валового національного продукту на загальносуспільні потреби.

Зв'язок податків з необхідністю фінансового забезпечення функціонування держави віддзеркалився на теорії оподаткування. Спочатку вона формує уявлення про податки як засіб, до якого вдаються у випадках, коли вітчизна в небезпеці. Останні трактуються як плата, що вноситься кожним на захист країни. Але в Середньовіччі (XV–XVI століття) державні доходи ще не відокремлювались від особистого майна короля, тому і викликали протест з боку прихильників недоторканості приватної власності. Визнання їх як постійних платежів було проблематичним. Такими поглядами відзначались ранні італійські автори, а також представники школи меркантилістів (наприклад, Ж. Боден).

Пізніше населення змирилось із податками, які почали перетворюватись на звичний дохід держави.

Точка зору Прудона полягала в тому, що податок – це обмін. Держава не повинна втручатися в діяльність, відведену приватній ініціативі. Але є ряд благ, виробництво яких не можуть взяти на себе приватні особи, їх виробляє суспільство, вони складають спеціальність держави, і задля них існують податки. За цією теорією, держава – це вже не тільки суд, поліція, дипломатія і армія. Вона є ще й інститутом, який за своїм функціональним призначенням повинен задовольнити суспільні потреби населення.

Німець Гок пропонує розглянути податки з іншого боку – як необхідність. Він по-новому розглядає роль держави. За Гоком, держава – це атмосфера, що

завжди оточує і впливає на нас благодатним чином, коли ми навіть не бачимо її присутності. Цей перехід до нової ролі держави зумовив висновок про те, що податки зовсім не є платою державі за надані послуги. Люди сплачують податки, виконуючи обов'язок, задля збереження того великого цілого, до якого належить платник. Таким чином, почавши з фіскального договору, Гок усе ж визначає, що податки не є платою за послуги, а чимось більшим, у чому втілюється участь кожного в житті цілого, держави, яка має самостійну цінність і складає вищу форму людської організації [6].

Л. Штейн, Шефле, А. Вагнер, Кон, Шалл підкреслюють етичний характер податків, моральний зв'язок між державою і особистістю, підкорення приватного господарства ідеї державності і, тим самим, ідеї податку.

Французькі автори (Леруа-Больє, Стурм), навпаки, згадують про податки тільки як про засіб покриття потреб держави, бюджетний засіб, не розглядаючи їх з моральної точки зору [3, 109].

У XVI столітті виходить у світ праця Ж. Бодена “Фінанси – нерви держави”, в якій визначаються головні джерела доходів держави, такі, як мито, котре стягується із ввезених до країни товарів, та домени – державне майно, що приносить дохід, зокрема земля, ліси, право на володіння приватною власністю, капітал, який належить уряду. На думку Ж. Бодена, податки треба застосовувати лише в надзвичайних випадках. Він вважав їх небезпечним засобом, що спричинює народне невдоволення. Уперше Ж. Боден запропонував поділяти податки на прямі та непрямі, що на той час мало прогресивне значення. І незважаючи на те, що ця класифікація втратила економічний сенс, вона ще досить широко використовується в сучасних науково-практичних роботах для розмежування податків на доходи і майно (як прямі податки), й податки на споживання,

які встановлені у вигляді надбавок до ціни товарів та послуг (непрямі податки) [1, 112].

У XVII столітті англійські філософи-економісти Т. Гоббс та Д. Локк приділили увагу окремим питанням оподаткування. Томас Гоббс наголошував на винятковому праві королівської влади обкладати податками населення, називаючи їх ціною громадського спокою, застерігав зберігати помірність та рівномірність у розподілі податків, віддаючи перевагу непрямим податкам. Д. Локк уперше повертає увагу до думки про доцільність розвитку прямого оподаткування.

У Німеччині в XVII–XVIII століттях набув поширення науковий напрямок меркантилізм, що вивчав державне господарство і отримав назву камералізм. Представники цього напрямку Л. фон Секендорф (1626–1692), Й. Юсті (1717–1771), Д. Зонненфельс (1733–1817) розглядали питання наповнення королівської скарбниці, здійснення фіскальної політики. Л. фон Секендорф уперше висловив ідею про зв'язок народного господарства, добробуту й податкоспроможності населення. Як зазначає український вчений професор В. Л. Андрущенко, «камералістам по справедливості треба віддати честь і шану за започаткування проекту німецької соціальної держави, взірць якої повертає увагу державних діячів і наукової громадськості України» [7, 35].

Друга половина XVIII століття минула під впливом ідеологів французької революції Ж. Монтеск'є, Ж.-Ж. Руссо, Е. Канта. На базі їхніх філософських концепцій сформувалась наукова школа фізіократів, відомими представниками якої став Ф. Кене, А. Тюрго, О. Мірабо. У їхніх дослідженнях розглядалися питання про справедливість оподаткування, перекладання податкового тягаря, про джерела доходів держави, визначення частки участі кожного громадянина у видатках держави, інші проблеми теорії

податків. Вони відстоювали ідею єдиного податку на землю [8, 70].

Тоді ж формується англійська класична школа політекономії, яка започаткувала дослідження основних принципів оподаткування і податкової системи, що не втратили своєї актуальності і сьогодні. Основоположником західної фінансової науки, і податкової теорії зокрема, справедливо вважають англійського економіста А. Сміта, котрий у своїй роботі «Дослідження про природу та причини багатства народів» визначив три джерела доходів: землю, працю, капітал, які забезпечують державне господарство фінансовими ресурсами [1, 113].

Актуальним положенням, об рунтованим А. Смітом, є те, що до платників податків не варто застосовувати репресій, оскільки це може завдати шкоди розвитку промисловості, а держава втрачає вигоду, яку могла б мати від розширення бази оподаткування завдяки додатковим інвестиціям. Він наголошував, що держава повинна створювати такі податкові умови для капіталу, щоб він не тікав із країни. Капітал, – писав А. Сміт, – обороняє землю, дає роботу. «Податок, що призводить до відпливу капіталу з будь-якої країни, веде, таким чином, до зникнення усіх джерел доходів власника та суспільства. Внаслідок перенесення капіталу в іншу країну неминуче зменшуються більшою чи меншою мірою не лише прибуток із нього, а й земельна рента і заробітна плата» [9, 605]. А. Сміт, дотримуючись теорії про непродуктивність державних послуг, усе-таки вважав податок справедливою ціною за сплату послуг державі.

Ще одним із найвідоміших представників англійської класичної політекономії, який багато уваги приділяв фінансовій науці в цілому і податкам зокрема, був Д. Рікардо (1772–1823) [10]. Він, як його попередник А. Сміт, усією силою своєї логіки доводив потребу звільнення капіталу від податків, або істотного їх

скорочення. Особливо гострій критиці Д. Рікардо піддавав непрямі податки. Він наголошував, що непрямі податки скорочують споживання, збільшують витрати виробництва, чим суттєво впливають на розмір прибутку підприємств. Незважаючи на те, що Д. Рікардо був членом парламенту, і багато уваги приділяв розробці податкової політики, він категорично стверджував, що усі податки – зло, і вони мають лише негативну дію на всі сторони життя суспільства. Пояснював свою точку зору впливом оподаткування на процеси розширеного відтворення, коли зростання податків призведе зрештою до скорочення виробництва.

Згідно з поглядами представників неокласичної теорії (Р. Солоу, М. Фрідмен, Г. Хезліт, Д. Роббінсон, Дж. Мід), яка базується на концепції податкової нейтральності, сучасна (для їх часу) економіка самоналаштовується, а державне втручання допускається лише в певних межах. Податкова політика повинна допомагати збалансувати зростання виробництва, попит і пропозицію, підпорядковуючись ринковому господарству. Так, Дж. Мід, який побудував неокласичну модель, відводив державі лише непрямую роль у регулюванні економічних процесів, вважаючи її дестабілізуючим фактором з обмеженим зростанням витрат. Зовнішні коригуючі заходи повинні спрямовуватися лише на те, щоб усунути перепони, які заважають дії законів вільної конкуренції [3, 111].

У неокласичній теорії широкого розвитку набули два напрями: теорія пропозиції та монетаризм. Теоретики “економіки пропозиції” (А. Лаффер, Р. Мандаль, Дж. Гільдер, М. Фелдстайн, Г. Шмольдерс, М. Бернс, Г. Стайн та ін.) поділяли думку про негативний вплив державного втручання в економіку.

На їхнє глибоке переконання, систематичне втручання держави у господарське життя, її політика доходів,

зайнятості, соціального забезпечення справляють руйнівний вплив на економіку. Таке втручання відкидається, а роль держави обмежується здійсненням політики, що сприяє вільній господарській діяльності, а також підтримці необхідного рівня грошової маси, проведенню кредитних заходів, обмеженню соціальних витрат. Прихильники теорії пропозиції категорично відкидають ідею нарощування бюджетних витрат для стабілізації або формування попиту, кваліфікуючи її як чинник дестабілізації економіки і стимулювання інфляції. Не сприймаючи політику бюджетної експансії, вони виступають за збалансований бюджет, оздоровлення фінансів [3, 112].

Автори теорії пропозиції заперечують ідею використання податків як засобу антициклічної дії на економіку. Прогресивно зростаючий податок на доходи окремих осіб і корпорацій розглядається як перешкода для зростання заощаджень, а отже, і нових капітальних вкладень, нарощування ділової активності, стійкого економічного зростання. При цьому висувається вимога щодо радикального зниження граничних податків і ставок, скорочення ступеня прогресивності оподаткування доходів. Такі заходи розглядаються як ефективний засіб стимулювання приватної ініціативи, створення сприятливих умов для підтримки ділової активності на основі необмеженого ринкового саморегулювання, розширення інвестицій і оптимального довготермінового темпу економічного зростання. Ключем до вирішення найбільш гострих економічних проблем вважається стимулювання широкої приватної ініціативи та приватного підприємництва, а найважливішим важелем їх стимулювання – зниження податкових ставок і надання податкових пільг-привілеїв корпораціям. Тільки через стихійний ринковий механізм і всіляке підвищення пропозиції, за твердженням прибічників цієї теорії, можна забез-

печити ефективне використання ресурсів і стимулювати попит на продукцію. Будь-яке збільшення бюджетних витрат на ці цілі відкидається, як і підвищення витрат на соціальні потреби. Бюджетний дефіцит як один із негативних показників стану економіки пропонувалось усунути. При цьому підкреслювалось значення економії державних витрат і збалансованості бюджету. Виходячи з існування тісного зв'язку між інфляцією і зростаючими державними витратами, прихильники цієї теорії вважали такий зв'язок подвійним: 1) постійне зростання бюджетного дефіциту тягне за собою монетаризацію державного боргу; 2) вплив податкового тягаря на фактори пропозиції (працю, заощадження та інвестиції). Отже, на їхню думку, скорочення державних витрат повинно було сприяти боротьбі проти інфляції і, разом з тим, створити умови для успішного здійснення податкової реформи. Крім того, значне збільшення соціальних витрат – результат економічної політики демократичних партій – означає спрямування більшої частини ресурсів на споживання, зменшує можливість економічного зростання. Тому скорочення державних витрат слід починати, в першу чергу, з витрат на соціальні програми.

Теорія “економіки пропозиції” за допомогою одночасного скорочення податків і державних витрат мала намір вирішити головне завдання: зменшити державне втручання в економіку, уповільнити інфляцію і збільшити темпи економічного зростання. Для боротьби з інфляцією передбачалось використати ще один метод – контроль за зростанням маси грошей в обігу за допомогою політики високого процента (політики “дорогих грошей”).

Особисто, професор А. Лаффер у своїй теорії об'рунтував скорочення граничних податкових ставок [11, 27–29]. Він наочно показав кількісну залежність між прогресивністю в оподаткуванні і

доходами бюджету, створивши параболічну криву, і зробив висновок про те, що зниження податків покращує інвестиційну діяльність приватного сектору. “Фундаментальна ідея, яка лежить в основі кривої , – казав він, полягає в тому, що чим вищі граничні податкові ставки, тим більш сильне бажання у індивідів буде ухилятися від сплати податків. Люди працюють не для того, щоб платити податки. Чистий за вирахуванням податків дохід дає зрозуміти, “працює дана особа чи відпочиває на пляжі” [12, 107]. Тому, якщо підприємець не бачить перспектив одержання прибутку або функціонування ринку стикається з посиленою дискримінацією через вищі прогресивні податки, то економічна активність падає [13, 9]. Залучення підприємця у виробництво в цьому випадку – пусте витрачання часу. Зацікавленість господарюючих суб'єктів, на думку Лаффера, є рушійною силою розвитку економіки.

Підвищення податкових ставок лише до певної межі супроводжується зростанням податкових поступлень до бюджету, після чого таке зростання поступово сповільнюється і навіть відбувається відповідне зниження доходів до бюджету, або їх різке падіння. Таким чином, коли податкова ставка досягає певного критичного рівня, падає підприємницька ініціатива, скорочуються стимули до розширення виробництва, зменшуються доходи до оподаткування, внаслідок чого, частина платників податків переходить із легального у тіньовий сектор економіки.

Згідно теорії Лаффера, розвиток тіньової економіки має зворотній зв'язок з податковою системою [14, 37], тобто збільшує розміри тіньової економіки, легальні і нелегальні ухилення від оподаткування, і як наслідок значні розміри доходів не декларуються. Граничною ставкою при якій податкові надходження до бюджету зростають, Лаффер вважав 30% суми доходу. А ось

коли ставка знаходиться в межах 40–50% доходу, скорочуються заощаження населення, що призводить до незацікавленості в інвестуванні в ту чи іншу галузь економіки і, як наслідок, до зменшення поступлень до бюджету. І навпаки зниження податків стимулює розвиток економіки.

Окремими аспектами цієї теорії скористались уряди США при проведенні податкової реформи в 20–60-ті рр. ХХ ст., і пізніше, вже з новими доробками, – у 80-ті роки.

У 50-х рр. ХХ ст. у США сформувалася нова теорія в оподаткуванні, яка дістала назву монетаризм. Монетаризм має ряд напрямків та теоретиків (К. Брунер, А. Мальцер, Д. Лейдер та ін), однак найбільш популярною є версія М. Фрідмана, який очолив “чиказьку школу”. Основним висновком його наукових досліджень є твердження, що втручання держави в економіку має бути обмежене грошовою сферою.

Монетаризм поставив під сумнів, перше, механізм бюджетного мультиплікатора, в якому зміна податкових ставок і видатків із бюджету забезпечує багатократний приріст національного доходу; і по-друге, твердження кейнсіанців про сильний і добре прогнозований вплив бюджетних заходів на стан платіжної спроможності попиту, зайнятості та цін. М. Фрідман та Д. Мейзельман ще в 1963 р. з допомогою прогресивного аналізу намагались довести, що споживчі витрати мають більш тісний статистичний зв'язок з грошовою масою, ніж з “автономними витратами”, до складу яких входить дефіцит державного бюджету.

Згідно програми монетаристів, податкова політика не повинна застосовуватись як інструмент короткострокової стабілізації, тому що в іншому випадку стагфляція стає неминучою.

Розбіжності монетаристів і кейнсіанців з питань ролі держави в господарському житті країни вилились в кінцевому рахунку, в зіставленні двох основних

інструментів макроекономічного контролю, які використовуються урядовими органами для впливу на кон'юнктуру – грошово-кредитної і податково-бюджетної політики.

Перший тип політики, пов'язаний із впливом центрального банку на величину грошової маси, розцінюється монетаристами, як найбільш ефективний і органічно вписаний в систему товарно-грошових відносин. На думку Фрідмана, треба проводити таку грошову політику, яка б створювала умови для підприємницької активності. Для цього грошову масу в обігу слід збільшувати не більше як на 3–5%.

Другий тип політики базується на зміні податкових ставок і управлінні державним боргом. Монетаристи пов'язують його з свавіллям урядового апарату і оцінюють, як малоефективний для розвитку господарства.

Монетаризм набув широкого практичного застосування в 70-х рр. ХХ ст., в урядовій політиці Великобританії, США, ФРН та інших країн для боротьби із стагфляцією. Монетаризм став теоретичною основою для державних програм грошово-кредитного регулювання економікою.

Повністю покладалися на механізм ринкового саморегулювання економіки і теоретики “раціональних очікувань” (Р. Лукас, Дж. Мут, Р. Берроу, Н. Уоллес, Т. Саржет та ін.). Ця концепція передбачає, що в ході конкуренції вводяться в дію всі важелі саморегулювання, які ефективно самоналаштовують економічну систему і забезпечують її рівновагу. Автори даної теорії не припускали можливості циклічних коливань виробництва. Однак, ігноруючи справжню основу циклічних коливань, вони розглядали їх як результат помилок, що допускаються економічними суб'єктами протягом короткострокового періоду. Причиною можливих помилок вважалась неякісна, викривлена інформація, що

заважає правильно оцінити кон'юнктуру і виробити реальні прогнози. Прибічники концепції раціональних очікувань відкидали державне регулювання економіки, а заходи економічної політики вважали неефективними і безперспективними. Вони орієнтувалися на крайній ступінь абстрагування від реального економічного процесу, про що свідчать рафіновані математичні моделі, побудовані на основі їх концепції. Ці абстракції не відображали в узагальненому вигляді економічну систему з усіма притаманними їй специфічними особливостями і були недостатніми для відповіді на нагальні питання реального економічного процесу. Відхиляючи роль держави в регулюванні економічних процесів, теоретики "раціональних очікувань", як і прихильники теорії "економіки пропозиції", обстоюють необхідність надання максимально можливої свободи ринковим регуляторам для впливу на напрями й перерозподіл потоків капіталу.

Таким чином, спільним у поглядах представників першого напрямку дослідження податків є те, що останні можуть виконувати лише фіскальну функцію і, отже, є прямим вираховуванням з чистого доходу, створеного в суспільстві. Це, безумовно, однобічний підхід до визначення природи, ролі і місця системи оподаткування в житті суспільства. Адже природа податків визначена законами відтворення. Як категорія перерозподілу податки залежать, перш за все, від умов зростання або зниження всього сукупного доходу суспільства. Отже, їх не можна пов'язувати лише з формуванням бюджетних ресурсів [3, 114].

Наприкінці XIX століття і особливо на початку XX-го з'являється низка нових напрямків дослідження податків, зокрема маржиналізм, або суб'єктивно-психологічна школа. Її представники – англійський економіст У. С. Джевонс (1835–1882), австрійський учений К. Менгер (1840–1921), французький економіст Л. Вальрас

(1834–1910) відстоювали ідею, що основою поведінки людини у господарському житті, або на ринку товарів і послуг, є її суб'єктивно-психологічні оцінки, зокрема прагнення задоволення. Згідно з маржиналістською теорією вартість товару визначається залежно від суб'єктивної корисності, що пов'язана зі споживанням кожного окремого товару, тобто суб'єктивно-психологічними умовами, які створюють вагомий вплив на формування попиту та пропозиції. Ці методологічні й теоретичні постулати у подальшому запозичуються фінансовою наукою для дослідження питань оподаткування. Над розробкою основних положень для об'рунтування прогресивності оподаткування на основі принципу платоспроможності працювали такі представники західної фінансової думки, як Дж. С. Мілль (1806–1873), А. Маршал (1842–1924), А. Пігу (1877–1959) [1, 114].

В основі принципу платоспроможності лежить ідея про справедливий розподіл податкового навантаження на платників податків. Принцип платоспроможності уперше був визначений Дж. С. Міллем (1848) при об'рунтуванні "Теорії жертвування". Він зазначав, що кожен громадянин із більшими доходами повинен сплатити більшу частину доходу, ніж громадянин із меншими, і тоді загалом буде більше користі для суспільства, аніж тоді, коли на всіх пошириться зростання податкового тягаря. Кожний індивід повинен нести тягар жертви податків, співмірний із величиною його доходів, повинна дотримуватись умова втрати однакової корисності.

Розкриваючи принцип платоспроможності, західні економісти пропонують розглядати рівні горизонтальної та вертикальної справедливості. Принцип вертикальної справедливості полягає у тому, що платники з більшою платоспроможністю повинні платити більше, ніж платники з меншою. Принцип горизонтальної справедливості полягає в тому,

що платники, які мають рівні доходи, повинні сплачувати однакові податки. Цей принцип закладений при визначенні прав платників і недопущенні виявів податкової дискримінації [1, 114].

Вагомий внесок у розвиток теорії оподаткування зробили представники німецької школи (Л. Штейн, В. Зомбарт). Згідно їх теорії податки є виробничим споживанням капіталу. Так, Л. Штейн вважав їх виробничою витратою: кожний податок входить у витрати виробництва товарів і таким чином перекладається на всіх споживачів, але державні послуги, збільшуючи продуктивність праці, повертають громадянам сплачений податок [3, 115].

Представники італійської фінансової школи Ф. Нітті писав, що "в усіх сучасних країнах податок переслідує дві цілі: фінансову й економічну, господарську (заборонну або обмежувальну). У сучасних бюджетах податки набувають все більшого значення заборонного або обмежувального стосовно тих форм виробництва та обміну, які визначаються шкідливими, і заступницького стосовно таких, які вважаються корисними" [3, 115].

Значну роль у розвитку теорії оподаткування відіграли представники шведської школи. Мова іде, насамперед, про Кнута Вікселя (1851–1926), який уперше науково обґрунтував роль податків у підвищенні суспільного добробуту. Він розглянув податки не відокремлено, а в тісному взаємозв'язку з державними витратами на вигідні суспільству заходи. До його заслуг слід віднести те, що він заклав основи справедливого оподаткування відповідно до принципу еквівалентності між сумою сплачених податків і отриманими суспільними благами й послугами. Дослідження К. Вікселя у сфері оподаткування були спрямовані на досягнення рівності усіх громадян перед законом, зростання економічного добробуту й мирного співіснування. Новим принципом справедливого оподаткування Віксель вважав корисність податків

та досягнення еквівалентності між сумою вилучених податків та одержаними від держави послугами. Віксель вважав за доцільне розширити державний сектор із метою забезпечення послугами населення з низькими доходами.

Дуже важливим є те, що Віксель, розглядаючи предмет фінансової науки, концентрує увагу на проблемі справедливого розподілу загальної суми податків, яка необхідна для фінансування передбачених бюджетом витрат. Податки за його твердженням, не повинні порушувати добробут окремих соціальних груп, якщо за рахунок державних послуг добробут окремих верств населення не підвищується, то вони мають бути звільнені від податків. У цілому теоретичні висновки мали великий вплив на розвиток науки про оподаткування і створення сучасної шведської податкової моделі [1, 115].

Найвідомішим послідовником К. Вікселя слід вважати Е. Ліндаля (1891–1960), який у своїх працях найбільшу увагу приділяв теорії рівноваги. Проте досягнення рівноваги він ставить у залежність від розподілу політичних сил у державі. Більшість західних економістів критикують такі, дещо утопічні, ідеї Ліндаля [1, 115].

Російські фінансисти (В. Твердохлебов, Н. Тургенев, Г. Озеров, І. Кулішер) розглядали податки як знаряддя економічних і соціальних реформ з метою перерозподілу майна, підтримки одних форм господарювання та розвитку інших. Незважаючи на те, що їх податкові теорії мали суто прикладний характер (вони обмежувалися вивченням способів мобілізації фінансових ресурсів для утримання держави), в них були враховані закономірності розвитку товарно-грошових відносин і міжнародні тенденції формування основ ринкового господарювання. Рекомендації цих учених використовувалися при виробленні заходів щодо зміцнення фінансового господарства країни [3, 115].



Окремі російські фінансисти, наприклад, А. Соколов, визнаючи певний вплив податкової політики на економічні процеси, разом з тим підкреслював, що це не означає доцільності її використання щоразу, коли виникає необхідність досягти певних цілей в економіці. Свою позицію автор аргументував тим, що, поперше, податкова політика не є єдиним фактором, який впливає на економіку. Наприклад, завдання стимулювання заощаджень можна вирішувати не лише за допомогою податкового механізму, а й шляхом проведення відповідної кредитної політики. По-друге, наука не може точно визначити, до яких наслідків призведе та чи інша дія держави в галузі податків. Це зумовлено тим, що економічна система знаходиться в постійному розвитку. Знання, одержані про неї в минулому, на даний момент можуть знецінитися тією чи іншою мірою, що сприятиме неоднозначному тлумаченню економічних процесів у теоретичних дослідженнях. Звідси – різні точки зору на конкретні заходи у сфері податків. По-третє, податкова, політика порівняно з іншими методами впливу на виробництво, має певну неповороткість. Це пов'язано із законодавчим затвердженням будь-яких податкових змін. А це, у свою чергу, призводить до того, що найрадикальніші зміни, продиктовані наукою, можуть бути блоковані і, як правило, запізнюються стосовно потреб реальності, що зумовлено часовими лагами. По-четверте, податкова політика обмежена у своєму впливі на економічні процеси, оскільки податки є лише частиною перерозподільчих відносин, тому не в змозі суттєво змінити відносини виробництва і розподілу, а можуть лише скоригувати їх. Окрім того, основна функція податків – забезпечення фіскальних потреб держави, тому проведення податкової політики, перш за все, повинно підпорядковуватися цій меті [3, 116].

Світова економічна криза 1929–1933

років поклала край багатьом сподіванням окремих учених про здатність створеної економічної системи до саморегулювання й досягнення на цій основі рівноваги у господарстві.

У 30-і роки ХХ ст. необхідність втручання держави в економіку науково обґрунтував англійський економіст Дж. Кейнс. Згідно з його теорією головне завдання економічної політики держави полягає в управлінні сукупним попитом, а основним інструментом проведення політики управління попитом є державний бюджет, який розглядався ним як стабілізуючий чинник відтворення.

Економічна теорія, яка отримала відображення в працях Дж. М. Кейнса, була створена з урахуванням економічної реальності кризового та посткризового стану національних економік у 20–30 рр. ХХ століття.

Концепція кейнсіанської теорії заснована на понятті “ефективного попиту”, тобто попиту, рівень якого забезпечує максимально повну відповідність пропозиції. На противагу класичній школі кейнсіанство припускає, що сукупний попит створює сукупна пропозиція. Такий підхід до визначення пріоритетів, базуючись на великому та переконливому статистичному матеріалі, супроводжується висновком про те, що вільна ринкова економіка не має у своєму розпорядженні механізму, який би забезпечив рівновагу попиту і пропозиції на рівні повного використання ресурсів. Це може бути досягнуто у будь-якому, у тому числі й кризовому, стані економіки. Термін “ефективний попит” означає, що останній може забезпечуватися лише за участі держави шляхом постійного та цілеспрямованого регулювання економіки різними засобами, у тому числі й через систему оподаткування.

Регулювання попиту через оподаткування в теорії Кейнса базується на постулаті про те, що збільшення податків призводить до скорочення попиту через

зменшення розмірів доходу, і одночасно, через споживчі витрати та збереження пропорції, яка визначається відношенням максимальної вартості до споживання і максимальної вартості до збережень. Підвищення рівня оподаткування скорочує приватні сукупні витрати на величину, меншу порівняно з обсягом приросту податків, та призводить до зменшення величини рівноважного національного доходу (ефективного попиту). При цьому виникає ефект податкового мультиплікатора, відповідно до якого зниження ефективного попиту у випадку підвищення податків є більшим за нього. Тобто висновок полягає в необхідності використання для державного регулювання економічного зростання цілеспрямованого управління дефіцитом бюджету, а не податкових джерел.

Варіюючи різницею між доходами і витратами бюджету залежно від конкретних економічних умов, держава здатна підтримувати той чи інший баланс між накопиченим капіталом і таким, що застосовується у виробництві, тобто цілеспрямовано впливати на обсяг сукупного попиту, а через нього – на величину пропозиції.

Кейнсіанська теорія державних фінансів відкинула догмат збалансованого бюджету, легалізуючи бюджетні дефіцити для стимулювання економіки. Так, в умовах кризи або депресії держава повинна скорочувати податки і збільшувати витрати державного бюджету, допускаючи бюджетний дефіцит, і, таким чином, створювати додатковий попит у стагнуючій економіці. При високій кон'юктурі фінансова політика повинна стримувати попит шляхом підвищення податків і обмеження витрат. Бюджетні дефіцити могли зберігатись і при зростаючому виробництві для стимулювання економіки, досягнення найбільших темпів зростання.

Дж. Кейнс вважав, що держава може сприяти досягненню відповідності між

платоспроможним попитом і обсягом виробництва за допомогою упорядкування державних витрат, регулювання позичкового процента й податків. Він відзначав, що серйозні зміни в податковій політиці (поряд зі змінами процентної ставки) можуть викликати зміни у споживанні, підкреслюючи, що люди схильні збільшувати його із зростанням доходу, але не в тій мірі, в якій він зростає. Відповідно до цього було зроблено висновок про те, що необхідним є державне втручання, спрямоване на акумулювання за допомогою податків доходів, розміщених поза банківською системою, і відповідно, фінансування за рахунок цих коштів інвестицій та поточних державних витрат. Урядовий попит повинен, на думку Кейнса, мультиплікувати (примножувати виробництво, обмін, зайнятість) [3, 117].

Кейнс також був прихильником прогресивності в оподаткуванні, але обрентував останнє не з позиції соціальної справедливості, а базуючись на концепції "граничних заощаджень". Він обрентував "основний психологічний закон, в існуванні якого ми можемо бути цілком упевнені...а й з досвіду..., полягає він у тому, що люди схильні, як правило, збільшувати своє споживання зі зростанням доходу, але тією самою мірою, якою зростає дохід" [15, 157]. Тому він вважав, що держава повинна вилучати за допомогою податків частину заощаджень і фінансувати за рахунок податків державні витрати й інвестиції. "За "навмисного" використання податкової політики як інструменту справедливішого розподілу доходів вона... здійснюватиме найбільший вплив на зростання схильності до споживання" [15, 155], що в цілому приведе до забезпечення економічного зростання.

Дж. Кейнс стверджував, що надходження до бюджету майже за всіма податками залежить не лише від змін у податкових ставках, а й від коливань

розміру номінальних доходів. Ця теза стосується, насамперед, прибуткового податку, що стягується за прогресивними ставками. В умовах інфляції бюджетні надходження зростають швидшими темпами, ніж доходи громадян, що сприяє стабільності бюджету. Таким чином, обсяг доходів бюджету у частині податків може формуватися як функція двох аргументів: податкової ставки і ВВП. Це дозволяє за рахунок прогресивного оподаткування гнучко та оперативно, без тривалого перегляду основних положень податкового законодавства реагувати на об'єктивні циклічні коливання економічного зростання.

Усе це дає підстави говорити, що Дж. Кейнс запропонував нову теорію оподаткування, спрямовану на регулювання економіки в умовах кризового стану ринкового господарства. Його погляди мали великий вплив на подальший розвиток фінансової науки. Слід наголосити, що майже 30 років ці положення домінували в науці. І лише циклічні кризи 70–80 років ХХ ст. змусили дещо критично подивитись на постулати Кейнса.

У повсякденні роки проблема економічної динаміки висунулась на передній план. Послідовники Дж. Кейнса Е. Хассен, У. Геллер, Е. Дамар, Р. Харрод, К. Кларк, Г. Хеллер, Ф. Ноймарк та інші доводили необхідність систематичного впливу держави на економічне зростання. І саме податки розглядались як головний регулятор накопичення, “вбудований механізм гнучкості”, який повинен забезпечити економічне зростання. Серед “вбудованих стабілізаторів” пропонувалися автоматичні (прогресивний прибутковий податок, бюджетні витрати) і керовані (різноманітні податкові та інші фінансові заходи). Балансуючи цими стабілізаторами, на їх думку, можна забезпечити економічну динаміку. Суть такої антикризової політики полягала у тому, що держава пристосує оподаткування та інші фінансові важелі до економічного циклу.

При похвалі й підйомі виробництва можна посилювати оподаткування, штучно стримуючи попит, і зменшувати державні витрати, створюючи спеціальний резерв держави, а з наближенням кризи – збільшувати обсяг попиту шляхом скорочення податків і зростання державних витрат. Для зниження темпів інфляції рекомендувалось підвищувати податки, які б скорочували доходи [3, 119].

У 60–70-і роки ХХ ст. велика група економістів (П. Самуельсон, Дж. Гелбрейт, Т. Балог та ін.), визнаючи неефективність існуючих методів державного регулювання через оподаткування, намагалися синтезувати теорії різних напрямів. Їхня теорія державно-монополістичного регулювання (інституалізм), спираючись на так звану змішану економіку, робить акцент на розподіл національного доходу з урахуванням оптимального співвідношення між приватним і державним секторами в довгостроковому аспекті. Цьому повинна сприяти, зокрема, політика державних витрат і податків, у тому числі прискорена амортизація, що створює умови для нових інвестицій.

У концепціях інституалістів прослідковується характерне для сучасних соціальних теорій прагнення спиратися на реальні процеси. Вони виходять із швидкозростаючого промислового виробництва, що базується на великих корпораціях, посиленні впливу науково-технічної революції, неминучому ускладненні систем управління, збільшенні потреби у планомірній організації виробництва. Інституалісти покладають на державу великі надії в організації та стимулюванні науково-технічного прогресу. Держава, на їхню думку, повинна взяти на себе організацію фундаментальних досліджень, системи освіти, професійної підготовки, реалізацію експериментальних, найризикованіших у комерційному плані проектів.

Інституалісти вбачають у державі реальну силу, здатну стримати негативні

процеси. Здійснення реформ вони пов'язують із посиленням регулюючої ролі держави. Так, на думку Дж. Гелбрейта, слід більше покладатися на фінансово-бюджетну, ніж на кредитно-грошову політику, поєднуючи її з підвищенням податків, скороченням федерального дефіциту і значним зниженням процентних ставок.

Рекомендації щодо синтезу ринкового і державного регулювання знайшли відображення в посткейнсіанській теорії, основними творцями якої є Д. Робінсон і Н. Калдор. Вони виступають за удосконалення механізму регулювання економіки, за більш рівномірний розподіл доходу за допомогою податків, які не потребують докорінного зламу. Мобілізована податками частина національного доходу, за їх теорією, може бути придатною для активного впливу на структуру і капіталовкладення. Ця теорія змикається із популярною у розвинених країнах реформістською концепцією нівелювання доходу податками [3, 120].

Фундаторм популярної реформістської теорії "податки – інструмент зрівняння доходу" є Е. Жирарден. Її поділяють американські економісти Р. Тибольд, Дж. Гелбрейт, С. Кузнець, Д. Пичлер, англійські – К. Кросланд, Г. Коул, французькі – М. Ключо, Ж. Фурастьє та багато інших. На їхню думку, за допомогою прямих податків (прибуткового, податку зі спадщини і дарувань), що стягуються за прогресивними ставками, можна ліквідувати майнову нерівність, яка виникає з розвитком суспільства. При цьому вони виступають за обмеження оподаткування підприємців, інакше зникне стимул до розширення виробництва.

Сучасна теорія оподаткування розвивається у межах економіки суспільного вибору. Видатний її представник Дж. М. Б'юкенен у своїй роботі "Державні фінанси в умовах демократії" розглядає податки як прямі витрати громадян за надані урядом

послуги, тому метод їхнього стягнення, зазначає Дж. Б'юкенен, може суттєво вплинути на ставлення громадян до розширення чи скорочення обсягу надання послуг [1, 117].

Вчений вийшов за межі "традиційної" науки (мається на увазі класична, неокласична, кейнсіанська доктрина), яка розглядає податки й поведінку індивіда у приватній сфері діяльності, розширивши дослідження поведінки в суспільно-громадській сфері.

Сучасні вітчизняні вчені досліджують різні аспекти впливу податків на всі стадії відтворювального процесу, здійснюють пошук оптимальних меж податкового тягаря, визначають напрями розвитку податкового механізму.

Серед них відомі вітчизняні науковці В. М. Суторміна, В. М. Федосов, В. Л. Андрущенко в своїй праці "Держава податки бізнес" зазначають: "Податки виникають на досить високому рівні суспільного розвитку, бо вони вимагають загальноновизнаних законів та норм громадянської поведінки, – інакше податки сприймаються як свавільна конфіскація приватної власності. Буржуазна цивілізація виробила відомі критерії оподаткування: справедливість, неупередженість, рівність, всеосяжність, платоспроможність. Додержання цих правил – необхідна умова здорового соціально-економічного розвитку, а порушення неминуче веде до занепаду держави" [16, 28].

Вчені доводять, що в економічних відносинах податки активно впливають на кругообіг грошових ресурсів і процес розширеного відтворення в цілому в межах приватного сектора: "По-перше, члени сім'ї сплачують зі своїх доходів особистий прибутковий податок, майновий, на переведення капіталів, на приріст капітальної вартості та інші, купуючи споживчі товари й користуючись послугами, посередні податки, й насамперед універсальний акциз і т. д. По-друге, корпорації сплачують податок із

прибутку, податки до фонду соціального страхування, виходячи із фонду заробітної плати тощо. Зайняті в корпораціях сплачують особистий прибутковий податок, податок до фонду соціального страхування із заробітної плати та інші податки і збори. Як бачимо, весь процес розширеного відтворення, обміну товарами й послугами, кругообігу грошових фондів опосередкований податковими відносинами, використовуючи які держава активно й досить ефективно впливає на рух вартості, її створення та розподіл” [16, 26].

Що стосується оптимального податкового навантаження, то в вищенаведеній монографії зазначено: “Оптимальний стан оподаткування є протилежністю його аномального стану з точки зору так званих зовнішніх ефектів (externalities). Це означає, що, крім прямої фіскальної дії, всякий податок має ще побічні, зовнішні для фіску економічні та соціальні наслідки. Їхня суспільна ціна вимірюється певними позитивними чи негативними економічними ефектами, а також утратою частини особистого добробуту (welfare) конкретним платником із переміщенням цієї частини через бюджет до когось іншого. Привести оподаткування до оптимуму означає: при заданих бюджетних доходах звести негативні зовнішні ефекти до мінімуму, а позитивні піднести до максимуму ” [16, 50].

Існує різниця між оптимальною побудовою податкових систем із точки зору держави і з позиції громадян, а також корпорацій, є проблема гармонізації цих інтересів, які водночас різняться і спілкуються. І різниця, й спільність інтересів впливають із проміжної, посередницької ролі бюджету між загальнонаціональним добробутом та особистим достатком. З боку держави оптимізація зводиться до рівності податкової стимуляції ефективності виробництва, включаючи заохочення підприємницького ризику, та максимізації функції суспільного добробуту за

умови скорочення соціальної нерівності [16, 51].

Отже, соціальні ідеї та моральні принципи, економічна доцільність у розумінні й господарських інтересів платників, і фіскальних домагань держави, бурхливі політичні пристрасті та глибокі суспільні тенденції, – всі ці фактори є складовими теоретичної конструкції оптимальних податків [16, 53].

А. М. Соколовська подає наступну характеристику податків: “ з урахуванням розвитку держави податки можна охарактеризувати як своєрідну плату всього загалу платників і кожного з них окремо за послуги, які надає держава виконуючи свої функції. Для всього загалу платників ця плата, яка вимірюється часткою ВВП, що за допомогою податків акумулюється в державному бюджеті, є еквівалентною вартості державних суспільних послуг. Щодо кожного окремого платника, то між його платежами до бюджету і участю у споживанні суспільних благ відповідності (еквівалентності) немає ” [17, 14].

В своєму науковому доробку А. М. Соколовська серед багатьох інших питань розглядає вплив виробництва на податкові надходження і зворотній вплив податків на розвиток виробництва. “ чим розвиненішим є суспільне виробництво, чим багатшою є країна та її громадяни, тим спокійніше вони реагують на зростання частки податкових вилучень до державного бюджету. Аналогічне зростання податкових вилучень в країні з низьким рівнем суспільного виробництва і добробуту може стати абсолютно неприйнятним для її громадян.

В той же час податки чинять зворотній вплив на розвиток виробництва. Цей вплив не можна оцінити однозначно. З одного боку, вилучення у формі податків певної частини доходів платників призводить до зменшення їх інвестиційних можливостей, що негативно позначається на розвитку виробництва. З

іншого боку, податки можуть стимулювати розвиток виробництва. Це стимулювання здійснюється таким чином. По-перше, примусове вилучення у платника певної частини його доходу без спеціального еквіваленту спонукає його, якщо воно не може бути перекладене на інших осіб, до підвищення продуктивності праці і веде до зростання виробництва. Однак податки можуть стимулювати працю і підприємницьку ініціативу лише в тому разі, якщо у платника буде впевненість, що за допомогою податку держава не вилучить у нього весь приріст прибутку, отриманий внаслідок зменшення витрат виробництва. В протилежному випадку у нього, навпаки, зникає будь-яке бажання підвищувати продуктивність праці та розширювати виробництво. По-друге, певні елементи оподаткування (податкові пільги, ставки) можуть використовуватись як важелі прискорення розвитку виробництва у суспільно необхідних напрямках. По-третє, використовуючи податкові надходження, держава може здійснити перерозподіл капіталу з тих галузей виробництва, які задовольняють менш нагальні суспільні потреби, в ті галузі, розвиток яких дозволить розв'язати принципово важливі для суспільства в цілому проблеми, підняти економіку країни на вищий щабель. Таким чином, за допомогою податкових надходжень держава може впливати на структуру виробництва. По-четверте, держава, проводячи певну податкову політику, змінює структуру сукупного попиту в країні (вилучення за допомогою податків певної частини індивідуальних доходів призводить до зменшення споживчих витрат та індивідуальних інвестиційних витрат) і, збільшуючи державний попит на продукцію певних галузей та окремих компаній, отже створюючи для них ринки збуту, стимулює їх розвиток. По-п'яте, держава сама організовує виробництво суспільних товарів та послуг, фінансуючи

це виробництво за рахунок податкових надходжень" [17, 10–11].

П. В. Мельник у своїй монографії "Розвиток податкової системи в перехідній економіці" природу податків визначає так: "за своїм економічним змістом податки є основним інструментом державного перерозподілу доходів і фінансових ресурсів. Податки як частина валового внутрішнього продукту держави набувають самостійного руху. Вони відображають роль держави, ступінь її втручання в процес перерозподілу нової вартості. Податки як частина перерозподільчих відносин функціонують також у процесі перерозподілу національного доходу" [18, 86].

Джерелом податків є нова вартість національного доходу. Податки мобілізують значну частину вартості додаткового продукту і частину вартості необхідного продукту, яка призначена на відтворення робочої сили. Державна частка національного доходу перетворюється у фонд грошових коштів держави, який використовується не тільки для досягнення загальнодержавної мети, але й для підтримки приватного сектора. Ця мобілізація національного доходу через податки здійснюється не на основі об'єктивно діючих економічних законів, а на основі юридичних законів, шляхом примусу. Держава стає власником частки національного доходу не як учасник процесу виробництва, а як орган, який володіє політичною владою. Суспільний зміст податків дає політичній владі можливість впливу на сферу економічних відносин суспільства [18, 87].

Сучасні вітчизняні науковці О. Д. Днілов та Н. П. Флісак, розглядають податки як найвпливовіший інструмент регулювання економіки будь-якої держави у сфері фінансів і найважливіший елемент фінансових відносин на всіх рівнях – держави, регіонів підприємств, громадян.

Побудова чіткої податкової системи – це одна з головних умов ефективного

функціонування економіки і фінансів, оскільки через податки здійснюється найтісніший зв'язок між державою та юридичними і фізичними особами щодо формування, розподілу та використання їхніх доходів. У ринковій економіці податки потрібно використовувати не лише як джерело доходів бюджету, а й як невід'ємний і безпосередній структурний елемент фінансового регулювання економіки. Це багато в чому залежить від податкової політики, яку провадить уряд країни.

Створення ефективної податкової системи та використання оптимальних принципів застосування податків – це головне завдання податкових і фінансових державних органів з метою забезпечення соціально-економічного розвитку країни [19, 7].

Вагоме значення податкам в умовах переходу економіки до стадії економічного зростання надає Т. І. Єфименко, вказуючи на те, що: “ Податки, виконуючи низку функцій (фіскальну, регулюючу, стимулюючу, перерозподільчу), надають державі можливість сприяти створенню підприємствам і організаціям належних умов для нормальної господарської діяльності, переозброєння виробництва, підвищення якості продукції. Особливої вагомості ці процеси набувають на макроекономічному рівні, коли держава повинна створювати сприятливий інвестиційний клімат, вирішувати проблеми структурного і соціального реформування, забезпечувати умови для сталого економічного зростання” [20, 1].

Т. Єфименко також наголошує на важливість ефективної податкової політики: “Податкова політика держави може істотно впливати на ефективність господарювання, умови реалізації суспільного продукту, пропорції відтворення, розвиток продуктивних сил, темпи нагромадження капіталу, соціальну стабільність у суспільстві. Складність податкової політики полягає у поєднанні стабільності протягом конкретного податкового пе-

ріоду і еластичності на більш тривалому відрізьку часу з тим, щоб забезпечувалась можливість своєчасного врахування зміни методів оподаткування при конкретних змінах у процесі соціального і економічного розвитку. Оптимальне сполучення критеріїв стабільності та еластичності сприяє встановленню нормальних податкових відносин платників податків і держави, що позитивно впливає на економічний розвиток і соціальний стан суспільства.

Порушення цих критеріїв при формуванні української податкової політики протягом 90-х років ХХ ст. призвело до розбалансування бюджету, відходу у тінь значної частини суб'єктів підприємницької діяльності, гальмування інноваційно-інвестиційних процесів, поглиблення регіональної і соціальної диференціації.

Значення оптимального вибору масштабів і механізмів оподаткування для забезпечення ефективного розвитку економіки, вирішення складних завдань системної трансформації наочно проявляються при формуванні бюджету держави. Податкова політика має прямі зв'язки з бюджетом, оскільки повинна забезпечувати формування його доходів, та опосередковані – з розподілом бюджетних витрат, оскільки при цьому необхідно врахувати інтереси всіх економічних агентів, що передбачає необхідність фінансової підтримки реального сектора, соціальний захист населення, виконання державою боргових та інших зобов'язань” [20, 8].

Вивчення теоретичних та методологічних здобутків теорії оподаткування дозволяє виділити основні альтернативи розв'язання податкових проблем. Моніторинг дивергенції теорії оподаткування дозволяє зробити висновок про можливість прослідкування прагматичної тенденції взаємозв'язку між розвитком економіки, часткою податкових надходжень у бюджет і структурою податків. Дослідження теоретичних засад оподат-

кування в контексті вивчення наукових постулатів фінансових шкіл допоможе запобігти негативній дії податків на соціально-економічний розвиток суспільства або її згладити у певній економічній ситуації.

### Література

1. Демиденко Л. М. Розвиток теорії оподаткування вченими заходу // *Фінанси України*. – 2004. – № 5.
2. Податки: Навч. посібник / Під. ред. Д. І. Черніка – М.: Фінанси і статистика, 1995. – 400 с.
3. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. – Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. – 362 с.
4. Куцин М. А. та ін. Сучасна теорія та практика оподаткування. – Х.: Прапор, 2002. – 512 с.
5. Кулишер І. М. Очерки финансовой науки. – Вып. 1. – Петроград: Наука и школа, 1919.
6. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов: Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 192 с.
7. Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування, як наука і мистецтво // *Фінанси України*. – 2003. – № 6.
8. Инерэм Дж. История политической экономии // Перевод с англ. – М. – 1891.
9. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. – М.: Изд-во социально-экономической литературы, 1962.
10. Петти В., Риккардо Д. *Трактат о налогах и сборах*. – Петрозаводск: Петриком, 1993.
11. *Теория налогов: Учебник* / Н. Е. Заяц. – Мн.: БГЭУ, 2002. – 220 с.
12. Федосов В. М. *Современный капитализм и налоги*. Киев: Вища школа, 1987.
13. Кравченко И. А. *Налоговые реформы 80-х годов в США: социально-экономические аспекты*. М., 1989.
14. Пепеляев С. Г. *Законы о налогах: элементы структуры*. М.: СВЕД, 1995.
15. Кейнс Дж. М. *Общая теория занятости, процента и денег*. – М.: Прогресс, 1978.
16. *Держава – податки – бізнес: (Із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки): Монографія* / В. М. Суторміна, В. М. Федосов, В. Л. Андрущенко. – К.: Либідь, 1992. – 328 с.
17. Соколовська А. М. *Податкова система України: Теорія та практика становлення*. – К.: НДФІ, 2001. – 372 с.
18. Мельник П. В. *Розвиток податкової системи в перехідній економіці*. – Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. – 362 с.
19. Данілов О. Д., Флісак Н. П. *Податкова система та шляхи її реформування: Навч. посібник*. – К.: Парламентське видавництво, 2001. – 216 с.
20. Єфименко Т. І. *Податкове регулювання економічного розвитку: Автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.02.03* / НАН України; Інститут економічного прогнозування. – К., 2003. – 33 с.