

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ І СПОРТУ УКРАЇНИ
ТЕРНОПЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ФІНАНСІВ
КАФЕДРА ПОДАТКІВ І ФІСКАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ

Крисоватий А.І., Сидорович О.Ю.

ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Тернопіль 2012

УДК 336.221
ББК.65.261.4я7

*Рекомендовано до друку на засіданні Ради інституту фінансів
Тернопільського національного економічного університету (протокол
№1 від 29.08.2012 року)*

Крисоватий А.І., Сидорович О.Ю. Основи оподаткування: Навчальний посібник. - Тернопіль : ТНЕУ, 2012. - 234с.

У посібнику систематизовані теоретичні та методологічні основи оподаткування. Посібник підготовлено відповідно до програми курсу «Основи оподаткування».

Розрахований на студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, аспірантів, викладачів економічних дисциплін.

ЗМІСТ

Вступ	7
Тема 1. Основи оподаткування: предмет і методи пізнання	9
1.1. Предмет курсу «Основи оподаткування»	9
1.2. Методологічні підвалини дослідження суті податків	10
1.3. Філософсько - методологічні передумови дослідження оподаткування як суспільного феномену	15
<i>Ситуаційна вправа</i>	
<i>Питання для самоконтролю</i>	
Тема 2. Виникнення і розвиток оподаткування	23
2.1. Домінанти оподаткування в контексті теорій соціогенезу 23 держави	
2.2. Етапи розвитку оподаткування (логічний аспект)	31
2.3. Еволюція парадигм оподаткування в контексті суспільного 42 розвитку	
2.4. Економічна роль держави та її вплив на процеси 57 оподаткування	
<i>Ситуаційна вправа</i>	
<i>Питання для самоконтролю</i>	
Тема 3. Ретроспективний огляд розвитку оподаткування в 70 окремих суспільно - економічних формаціях	
3.1. Податки в стародавньому світі.	70
3.2. Податкова система Риму, Візантії та Київської Русі.	82
3.3. Технології оподаткування в часи Середньовіччя.	98
3.4. Розвиток податкової системи Росії.	104
3.5. Розвиток оподаткування в Уїфаїні.	121
<i>Питання для самоконтролю</i>	
Тема 4. Економічний зміст податків	126
4.1. Сутність, поняття та призначення податків	126
4.2. Критерії розмежування податків, зборів та інших платежів	136
4.3. Функції податків	142
4.4. Класифікація податків	148
4.5. Міжнародна класифікація податків і зборів.	155
4.6. Способи визначення податкових зобов'язань.	158
<i>Питання для самоконтролю</i>	
Тема 5. Теорії оподаткування	162
5.1. Загальні податкові теорії	162
5.2. Спеціальні теорії оподаткування	181

Питання для самоконтролю

Теми 6. Податкова система держави	188
6.1. Суть, поняття та структура податкової системи держави	188
6.2. Принципи оподаткування. Сучасні принципи побудови 196 податкової системи держави.	
6.3. Критерії оцінки податкових систем:	209
а) ефективності оподаткування	
б) справедливості оподаткування	
<i>Питання для самоконтролю</i>	

Тема 7. Податкова політика держави.	217
7.1. Суть і значення податкової політики. Методи її здійснення.	217
7.2. Критерії реалізації податкової політики	219
7.3. Податкова доктрина держави. Фіскальний простір.	224
7.4. Механізм реалізації податкової політики.	228
7.5. Податковий тягар та податкове навантаження.	230
<i>Ситуаційна вправа</i>	
<i>Питання для самоконтролю</i>	

ВСТУП

Практично не існує іншої, настільки неоднозначно, суперечливо, функціонально та різпосторонне спрямованої системи відносин як оподаткування, [сторично склалося так, що від моменту появи перших, доволі примітивних форм оподаткування до сучасних, ця сфера завжди була причиною гострих сутичок, а іноді і суспільних конфліктів між державою та платниками податків. Саме тому податки віддавна вважалися одним з найбільших лих що лише може випасти на долю людини, але особливо неоднозначно податки сприймалися в економічно слабких, недемократичних державах.

Саме тому, дисципліна «Основи оподаткування» покликана сформувати переконання, що податки - це явище не лише історичне, що існувало споконвіків в усіх суспільствах, але і об'єктивно необхідне явище в будь - якому суспільстві, що покликане забезпечувати розвиток і удосконалення останнього. В процесі вивчення курсу «Основи оподаткування», оподаткування виступає як ефективно функціонуюча система управління рухом фінансових потоків з корпоративної і приватної сфер господарської діяльності в сферу забезпечення загальнодержавних, бюджетних потреб на користь кожної конкретної людини.

Оподаткування знаходиться на стику всіх соціально - політичних і економічних інтересів суспільства, оскільки від нього залежить успіх здійснення індивідуального і корпоративного бізнесу, а значить і багатство нації в цілому. За змістом і формою податкової політики можна судити про державу, міцність її правових основ і спрямованість суспільних пріоритетів.

Податок - це надзвичайно могутня зброя в руках тих, хто визначає соціально - політичні і економічні цінності в державі. В даному навчальному посібнику розкриті окремі питання використання податків при формуванні казни держави на різних історичних етапах розвитку державних формацій.

Дисципліна "Основи оподаткування" призначена для вивчення: теоретичних, концептуальних та методологічних основ оподаткування, які вироблені фіскальною наукою та практикою .

Основною метою вивчення дисципліни є: формування фіскального мислення, закріплення знань податкової термінології, розуміння світових теоретичних і практичних здобутків з фіскальної проблематики, застосування відповідних теоретичних положень в сфері оподаткування для розгляду актуальних проблем української економіки.

В посібнику розглядаються теоретичні та практичні основи оподаткування як на сучасному етапі здійснення економічних перетворень, так і в історичній ретроспективі. Аналізуються основні поняття теорії оподаткування, закономірності їх виникнення, принципи, норми і засади побудови податкової системи.

Цей посібник підготовлений на основі лекційного курсу, що читається протягом останніх років на кафедрі податків і фіскальної політики

Тернопільського національного економічного університету. За своєю побудовою, змістом і методологічними принципами викладення матеріалу він відрізняється від аналогічних навчально-методичних праць, опублікованих раніше. При підготовці тем посібника автори усвідомлювали необхідність при висвітленні проблем оподаткування врахування різних точок зору щодо закономірностей розвитку суспільства, діалектики реалізації інтересів учасників процесів оподаткування, методів їх врегулювання, що в більшій мірі характерне для монографічної, а не навчальної літератури. Вказаний стиль викладу матеріалу зумовлений специфікою теорії оподаткування як науки що постійно розвивається та прагненням авторів не лише сформувати в студентів систему знань але і допомогти їм визначитися з власною позицією.

Розуміючи особливу важливість підпорядкування навчального процесу потребам та фаховим орієнтаціям майбутніх фахівців з питань оподаткування, що можуть знайти подальше застосування у практичній діяльності, автори враховували найважливіші теми, проблеми та фахові спецкурси з питань оподаткування, що вивчаються у провідних зарубіжних вузах.

Вказане, за переконанням авторів, допоможе майбутнім фахівцям в сфері оподаткування сформуватися як майбутнім спеціалістам, а курс «Основи оподаткування» надасть орієнтацію щодо можливостей ефективної реалізації хисту, здібностей і набутої професії у практичній діяльності.

ТЕМА 1.

ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ: ПРЕДМЕТ І МЕТОДИ ПІЗНАННЯ

1.1. Предмет курсу «Основи оподаткування»

Вивчення кожної науки починається з визначення її предмета, тобто з того кола питань, які вона досліджує, з'ясування цілей, які вона переслідує, і методів, які використовує. Тому завданням даної теми є визначення:

- а) предмета курсу «Основи оподаткування»;
- б) цілей і функцій даної науки;
- в) загальних методів дослідження процесів оподаткування.

При визначенні предмету курсу «Основи оподаткування» доцільно виділяти предмет в широкому розумінні і у вузькому.

В широкому змісті предметом основ оподаткування прийнято вважати специфіку розвитку суспільства в сфері фіску, що зводяться до вивчення фактів, інститутів, ідей, теоретичних положень, методів дослідження організаційно-функціональних структур оподаткування, особливості їх зміни та зв'язку з різними сторонами суспільного життя.

В вузькому розумінні, предмет основ оподаткування зводиться до техніки встановлення, обчислення, сплати та контролю за процесами оподаткування.

До функцій курсу «Основи оподаткування» доцільно віднести:

- онтологічну (пізнання сутності соціально -економічних і суспільно - політичних явищ що мають безпосереднє відношення до процесів оподаткування, передумови їх виникнення та еволюція);
- гносеологічну (напрацювання теоретичних конструкцій, прийомів і способів, які сприяють правильному пізнанню процесів оподаткування);
- евристичну (визначення закономірностей становлення і еволюції економічної думки в сфері оподаткування);
- методологічну (методологічне підґрунтя дослідження економічних та суспільних явищ і процесів з позицій розгляду впливу податкової системи та податкової політики, окремих податків, їх елементів та функцій);
- ідеологічну (систематизація основоположних ідей, поглядів, створення наукової основи для формування економічного мислення в сфері оподаткування, «податкового» світогляду);
- прагматичну (ознайомлення з науковим підґрунтям формування, еволюції фіскальної, податкової політики держави з існуючими моделями їх практичного втілення, рекомендаціями щодо вирішення різноманітних проблем оподаткування як передумови розвитку суспільства);
- ціннісну (морально-етична оцінка засобів та результатів здійснених в суспільстві податкових перетворень);

- культурну (збереження спадкового характеру в практиці реалізації оподаткування і виявлення альтернатив розвитку);
- фундаментальну (аналіз, обробка, вибір та реалізація відповідних податкових доктрин на основі існуючих парадигм і теоретичних розробок).

Мета курсу «Основи оподаткування» зводиться до вирішення комплексу задач, пов'язаних із теоретичною розробкою питань оподаткування на різних етапах розвитку і становлення суспільних формацій, практикою функціонування податкових систем.

1.2. Методологічні підвалини дослідження суті податків

З утвердженням державної незалежності України почався новий етап розвитку теорії оподаткування як комплексної інтегруючої системи знань про відносини формування бюджету країни, науки про суспільство як цілісну систему з її складовими в питаннях фіску, що вивчає закономірності і рушійні сили функціонування суспільства, його внутрішніх і зовнішніх законів розвитку.

Особливість цього етапу полягає в тому, що в один могутній потік досліджень у сфері оподаткування зливаються всі течії, наукові школи як минулого, так і сучасності, формується наука про теорію і практику оподаткування з врахуванням діючих в Україні ситуативних обставин. Представниками різних наукових шкіл і напрямків формуються концепції реформування податкової системи України. За таких умов виняткового значення набувають проблеми методологічного інструментарію вивчення питань оподаткування, опрацювання сучасних методик їх наукових досліджень.

Виходячи з того, що податкова теорія є системою знань, у якій приріст нових знань досягається на межі різних наук, зокрема економічної історії, філософії, права, філології, соціології, циклу знань з економіки, демографії, і т.д., питання дослідження методології фіскальних процесів мають пріоритетне значення. До того ж, методологія в питаннях оподаткування, окрім загальнонаукових методологічних засад і методів, включає в себе й методологію дослідження окремих податків, їх елементів та функцій, що й надає їй інтегрального комплексного характеру та потребує системного підходу.

Термін «методологія» має грецьке походження: *methods* - шлях дослідження, теорія і підходи до пізнання та *logos* - вчення, наука, тобто йдеться про науку пізнання, вчення про методи.

Розрізняють фундаментальні, загальнонаукові принципи, що становлять власне методологію, конкретно наукові принципи, що лежать в основі теорії оподаткування загалом або певного її складової, і систему конкретних методів і технік, що застосовуються для вирішення спеціальних дослідницьких завдань в питаннях фіску.

Фундаментальні принципи базуються на узагальнюючих, філософських положеннях, що відбивають найсуттєвіші властивості об'єктивної дійсності

оподаткування і свідомості податкоплатників з урахуванням досвіду, набутого в процесі розвитку як суспільних інституцій так і процесів оподаткування.

Загальнонаукова методологія використовується в усіх або в переважній більшості наук, в тому числі і у податковій теорії, оскільки будь-яке наукове відкриття має не лише предметний, але й методологічний зміст, спричиняє критичний перегляд понятійного апарату, чинників, передумов і підходів до інтерпретації дефініцій, що вивчаються.

До загальнонаукових принципів дослідження належать: історичний, термінологічний, функціональний, системний, когнітивний (пізнавальний), моделювання та ін.

Сучасна наукова думка в сфері фіску прагне проникнути у сутність явищ і процесів, що вивчаються. Це можливо за умови цілісного підходу до об'єкта вивчення, розгляду його у виникненні та розвитку, тобто застосування історичного підходу до його вивчення, оскільки, перш ніж вивчати сучасний стан податків, механізмів та практик оподаткування загалом, необхідно вивчити їх генезис та розвиток.

Беззаперечним є той факт, що нові наукові і накопичені знання перебувають в діалектичній взаємодії. Найкраще і найпрогресивніше зі старого переходить у нове і надає йому сили й дієвості. Тому інколи забуті старі теорії знову відроджуються на новій науковій основі і за інших економічних чи політичних умов отримують друге життя в іншому вигляді. У цьому зв'язку особливого значення набувають вивчення історичного досвіду, аналіз та оцінювання історичних подій, фактів, попередніх теорій у контексті їх виникнення, становлення та розвитку. Отже, історичний підхід дає змогу дослідити виникнення, формування і розвиток процесів і подій у хронологічній послідовності з метою виявлення внутрішніх та зовнішніх зв'язків, закономірностей та суперечностей.

У межах історичного підходу активно застосовується порівняльно-історичний метод - сукупність пізнавальних засобів, процедур, які дозволяють виявити схожість і відмінність між явищами, що вивчаються, визначити їхню спорідненість (зв'язок за походженням), загальне й специфічне в їхньому розвитку.

У кожному порівняльно-історичному дослідженні ставляться конкретні пізнавальні цілі, які визначають коло джерел та особливості застосування способів зіставлень, порівнянь об'єктів дослідження і встановлення ознак схожості чи відмінності між ними. За характером схожості порівняння поділяють на історико-генетичні та історико-типологічні, де схожість є результатом закономірностей, притаманних самим об'єктам, і порівняння, де схожість є наслідком взаємовпливу явищ.

Зважаючи на великий масив знань в податковій теорії та практиці, історизм їх розвитку, провідне місце серед дослідницьких методів займають історико-хронологічний та історико-ситуаційний. Саме ці методи дають змогу проникнути у причини того чи іншого явища, з'ясувати основні етапи його розвитку, оцінити вплив конкретної ситуації на характер подій і явищ.

Історичні методи дають змогу сприймати факти у часі і в просторі, зіставляти локальні явища з загальноісторичними процесами.

На цій основі виділяють два види порівняльно-історичних методів: порівняльно-типологічний, що розкриває схожість генетично не пов'язаних об'єктів, і власне порівняльно-історичний, що фіксує схожість між явищами як свідчення спільності їхнього походження, а розходження між ними - як показник їхнього різного походження.

Термінологічний принцип передбачає вивчення історії термінів і позначуваних ними понять, розробку або уточнення змісту та обсягу понять, встановлення взаємозв'язку і субординації понять, їх місця в понятійному апараті фіскальної теорії, на базі якої здійснюється дослідження. Вирішити це завдання допомагає метод термінологічного аналізу і метод операціоналізації понять.

Тому, визначення понять слід формулювати, базуючись на тлумачних та професійних словниках. Визначення обсягу і змісту поняття здійснюється через родову ознаку і найближчу видову відмінність. Як правило, спочатку називають родові поняття, до якого поняття, що визначається, входить як складова. Потім вказують на ту ознаку поняття, яка відрізняє його від усіх подібних, причому ця ознака має бути найважливішою і найсуттєвішою.

Принцип історизму є не чим іншим як універсальним правилом, характерним для будь-якого наукового пізнання, однак в оподаткуванні воно має свою специфіку, зумовлену системним характером знань. Історизм орієнтує на послідовно історичний підхід як до суспільних процесів, подій і явищ у житті України й інших країнах світу, розвитку податкової теорії, врахування конкретних економічних, соціально-економічних і політичних умов.

Візьмемо, для прикладу, засади і трансформації податкової політики в Україні, дослідити яку можливо лише орієнтуючись на історичний та хронологічний підхід до вивчення всіх етапів становлення та розвитку, починаючи від зародження державності на теренах України до формування сучасних технологій оподаткування. На засадах історичного принципу дослідження можна визначити провідні тенденції розвитку, виявити його закономірності, встановити взаємозв'язок з процесами державотворенням.

Сфера застосування історичного принципу дослідження досить широка, оскільки він зорієнтований не тільки на аналізі і пізнання процесів оподаткування, формування та розподілу державних доходів. Він також передбачає конкретність вивчення будь-якого процесу, явища, аналізу конкретної ситуації, характерної для відповідної епохи, доби, періоду, історичного часу, диктує їх розгляд у зв'язку з іншими процесами: політичними, філософськими, економічними, соціальними та морально - етичними, адже процеси оподаткування нерозривно пов'язані з мораллю та етикою.

Уявлення про сутність податків і їх роль в економічній системі та суспільному розвитку змінювалось під впливом розвитку суспільних відносин. Загалом, виділяють декілька етапів формування уявлень про

природу оподаткування, при чому на перших з них податок виступав як економічна категорія і лише впродовж останніх десятиліть він набув правового змісту.

До загальнонаукової методології слід віднести системний підхід, застосування якого потребує кожен об'єкт наукового дослідження. Сутність його полягає у комплексному дослідженні об'єктів, як єдиного цілого з узгодженим функціонуванням усіх елементів і частин.

Принцип системності з другої половини ХХ ст. теж набув характеру універсального правила для більшості наук, які розвиваються як системи знань. Оскільки теорія оподаткування є інтегруючою системою знань про засади і пріоритети формування та реалізації фінансової бази держави, тому принцип системності тут також має визначальний характер. Суспільний розвиток характеризується багатофакторністю, впливом багатьох чинників на події, явища, суспільні процеси, таким чином, багато унікальних явищ відбувається на межі взаємодії різних факторів, пояснити, посилити або послабити вплив яких можна лише з врахуванням системного підходу.

Загальним і обов'язковим правилом дослідження податків є об'єктивність, яка зумовлює доцільність об'єктивності як до вивчення фіскальних процесів, так і розвитку знань про них, суб'єктивно-об'єктивний характер джерельної бази, її достовірність, співставлення різних точок зору на те чи інше явище, подію, вивчення інформації та визначення ступеня її повноти.

Важливе значення для дослідження процесів оподаткування має принцип всебічності, що тісно пов'язаний з принципами системності та об'єктивності. До будь-якого предмета пізнання в питаннях фіску необхідно підходити всесторонньо, вивчати його з усіх боків: соціального, економічного, правового, морально-етичного і т.д.

Неодмінним правилом наукового дослідження в тому числі і в питаннях формування фіскальної політики є дотримання принципу наступності наукового пізнання, який не тільки застерігає від однобічності і суб'єктивізму, але найбільшою мірою забезпечує зв'язок між явищами в процесі розвитку. Правило наступності або спадкоємності віддзеркалює логіку розвитку, за якою нове замінює або збагачує старе, зберігає в собі деякі його елементи. Наступність наукових досліджень - це така їх риса, як здатність продовжувати дискурси попередніх поколінь теоретиків, самовідтворювати творчі сили, залучати нові генерації науковців до науково-дослідної праці.

Кожен новий етап розвитку фіскальної теорії і практики повинен твердо спиратися на досягнення попередніх етапів, виступати як логічне продовження, поглиблення вивчення як окремих проблем, так і науки в цілому.

Наступність виступає як одна з закономірностей розвитку, яка дає змогу виявити його провідні тенденції, співвідношення старих і нових знань, можливість їх примноження. У такий спосіб реалізується прогностична

функція теорії, спрямована на проведення подальших досліджень, окреслення тем, проблем, питань, які потребують вивчення.

У дослідженнях з методології дедалі частіше одним з найважливіших встановлюється принцип світоглядності, що має пріоритетне значення для досліджень в питаннях формування та розподілу казни. Процеси оподаткування в державі здійснюють потужний і всебічний вплив на формування соціального та правового світогляду народу, формують засади фіскальної моралі, норми поведінки як громадянина так і платника податків, прищеплюють почуття національної і державницької самосвідомості та патріотизму.

Загалом, існують і інші методи пізнання процесів оподаткування, більш чи менш значимі, проте, порушення або ігнорування навіть одного з них неминуче негативно позначиться на повноті і достовірності дослідження, його значенні для науки і практики.

Другий компонент методологічного інструментарію оподаткування охоплює комплекс основних дослідницьких методів, серед яких чільне місце займають методи аналізу і синтезу, системно-структурного і проблемного підходу.

Будь-який процес, подію, явище в практиці оподаткування не можна пізнати без їх наукового аналізу, тобто своєрідного розчленування об'єкта пізнання на відповідні елементи з метою поглибленого вивчення кожного з цих елементів. Метод наукового аналізу як пізнавальний цикл операцій, особливо важливий на етапі вивчення джерельної бази, дослідження структурних підрозділів загальної проблеми, окремих фактів, явищ, подій.

З урахуванням результатів аналізу кожного джерела, їх групи і бази в цілому здійснюється синтез, тобто поєднання первинної інформації, реконструкція на цій основі подій та процесів, узагальнення одержаних висновків, формування цілісного знання з тієї чи іншої проблеми. Аналіз і синтез - це взаємообумовлені методи наукового пізнання, які мають універсальний характер.

Досить поширеним є проблемний метод дослідження, доцільність застосування якого зумовлюється наявністю відповідної проблеми, що потребує вирішення. Досить часто існують суперечливі, часом протилежні підходи до оцінки або трактування подій, явищ, процесів та багатоваріантність шляхів вирішення проблеми. Розв'язання наукової проблеми можливе лише шляхом правильної її постановки і проблемного підходу до неї.

Важливу роль в інструментарії методів дослідження відіграє логічний метод пізнання, який ґрунтується на законах логіки, включає способи доведення або заперечення тих чи інших висновків, доказування їх істинності або помилковості. Логічний метод дозволяє не обмежуватись описом подій, фактів, явищ, процесів, а перейти до їх теоретичного осмислення та широких наукових узагальнень.

Таким чином, методологічний інструментарій вивчення податків - це комплекс методологічних принципів (правил) дослідницьких методів

наукового пізнання та допоміжних або спеціальних засобів дослідження, оволодіння яким, та його комплексне застосування є вирішальним чинником подальшого розвитку податкової теорії, а відповідно і практики.

Побудова та запровадження нових економічних категорій - це теоретичне відображення реально існуючих виробничих відносин, економічних явищ і процесів, тому фіскальна теорія вивчає податок як специфічну форму економічних відносин держави з суб'єктами господарювання, різними групами населення і фактично з кожним членом суспільства¹.

1.3. Філософсько-методологічні передумови дослідження оподаткування як суспільного феномену

Оподаткування, будучи предметом дослідження вчених зі стародавніх часів до сьогодення, виступає, з одного боку, як об'єктивне явище, з іншого- як важливий соціально-політичний та суспільний феномен.

Феноменологія оподаткування (з давньогрецької "*fenomenon*" - явище і "*logos*" — вчення) як філософський напрям вивчення явищ, які стосуються сфери прояву свідомості сприйняття та відповідної людської поведінки щодо реалізації процесів оподаткування передбачає необхідність з'ясування його філософського базису та методологічних принципів дослідження.

Ретроспективний огляд становлення оподаткування на основі історико-філософського підходу дозволяє зробити висновок, що процедури оподаткування виникли внаслідок тривалої еволюції від простих, зародкових, перехідних до більш зрілих і досконалих форм. Виникнення процедур оподаткування зумовлювалося наявністю відповідних об'єктивних і суб'єктивних передумов економічного, політичного характеру, появою державних інститутів, у тому числі фіскальних. Першовочатково, форми оподаткування носили вигляд нерегулярних виплат, проте, з розвитком суспільних формацій стали вагомим інструментом регулювання суспільного розвитку.

Дослідження оподаткування на основі системного підходу ґрунтується на його усвідомленні як системи елементів, що включає в себе сукупність суспільних інститутів, норм реалізації податкових відносин, діючу нормативно-правову базу.

Використання інституціонального підходу при дослідженні оподаткування визначає його як соціальний та суспільний інститут, наявність якого дозволяє відповідним чином функціонувати соціальному організму країни шляхом організації суспільної діяльності у фінансовій та фіскальній сфері суспільства, що протистоїть спонтанній, стихійній активності, структуруючи та схематизуючи її.

Оподаткування як суспільний феномен, можна аналізувати з кількох позицій, зокрема:

¹ Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. Ірпінь. Академія державної податкової служби України. 2001. с.45

Семантичної ((вф гр. *semanticos* - означаючий) -розділ семіотики, що вивчає одиниці мови і знакових систем в людській мові) тг *етимологічної* -(від гр. *etimon* -істина, істинне значення слова і *logia* - походження слова або морфеми);

На думку проф. Менькова Ф.А. різноманітні назви податку, під якими в різні історичні епохи і в різних народів він називався, красномовно говорить про те, яка ідея вкладалася в поняття податку². В середні віки податки стягувались лише зі згоди представницьких органів, що і зумовлювалось самою назвою *donom, benevolentiae* — дари і дароприношення. В подальшому, коли уряд звертався з проханням введення податків, останній отримав назву *Bede (ou beden— просити)*. Пізніше, в поняття податку входить Ідея про обов'язковість утримання уряду і податок починає носити назву *aid, subsidy, contribution, steuer* (допомога). Наступна епоха вкладає в поняття податку обов'язок платити податок і останній носить назву *duty, droit*.

В подальшому, з набуттям примусовості оподаткування податок носить назву *improt, impostaufлаг*. Запровадження одностороннього введення податку, без згоди податкоплатника знаходить подальше вираження в назвах податку: *ratetax, tassa, taxe, schatzung*.

Термін „оподаткування” походить від терміну „податі”, яким в Російській імперії до середини 19 століття називались податки з феодално - залежного населення, яке вважалося „податним сословием”. В основу даної групи, входили селяни і міщани, які платили „подушную подать”, підлягали рекрутським і натуральним повинностям, були обмежені в свободі пересування. В другій половині 19 століття „податі” були замінені системою обов'язкових платежів, яка охопила все населення Російської імперії. В Україні термін „податі”, на відміну від Росії, трансформувався і знайшов подальше поширення в терміні оподаткування, тобто процесі сплати обов'язкових платежів на користь держави³.

Цікавим є те, що в тлумачному словнику російської мови С.І.Ожегова одне з значень дієслова «грабувати» - значить «розорювати, забирати будь -що, обтяжувати податками, зборами»⁴

Онтологічної - (від гр. *on* - рід, *ontos* -сутність і *logia*) -розділ філософії, вчення про буття в якому досліджуються загальні основи, принципи, структура і закономірності розвитку явищ і процесів.

В цьому ракурсі оподаткування - це:

- *процес*, що включає в себе наступні стадії: встановлення ставок оподаткування та нормативно - правових рамок, що визначають умови оподаткування в кожній конкретній країні, безпосередньо процедури стягнення обов'язкових платежів на користь держави та механізми контролю

Меньков Ф. А. Основные начала финансовой науки. Выпуск первый. Москва. Финансово -экономическое бюро Н.К.Ф. С.С.С.С., 1924 г. С-46.

³ Советский энциклопедический словарь/ Гл. ред. А.М. Прохоров.-М.: Сов.энциклопедия. 1989. с.345

Ожегов С.И., Шведова И.И. Толковый словарь русского языка. М. 1992. С. 142.

за дотриманням повноти відображення об'єктів оподаткування у обліку, достовірності нарахування та своєчасності сплати;

- *явище* встановлення та стягнення платежів індивідів для трансферту фінансових ресурсів з приватного сектора в державний;

- *засіб* фінансової політики для впливу на аллокацію ресурсів, розподіл багатства та суспільний вибір;

- *інструмент* фіскальної політики, що здійснюється з метою фінансування суспільних, урядових потреб;^{5 6}

- це *відносини*, які виникають між державою, платниками податків та отримувачами суспільних благ з приводу примусового відчуження частини доходів з метою поповнення бюджету, необхідних для покриття державних і суспільних видатків;

Відносини оподаткування є різноманітними за своїми видами, проявами, рівнем та колом охоплення, і поділяються на:

громадсько -суспільні (відображають тип держави в якій реалізуються, та тип устрою який у ній існує);

виробничі (співвідношення та характер існування виробничих сил в державі);

вартісні (ті, які складаються при розподілі виробленого товару чи продукту, ресурсів);

грошово -фінансові (характеризують розподіл державного бюджету як серед членів окремих соціальних груп, так і між ланками та галузями держави)⁰.

Таким чином, *мета* оподаткування - *покращення становища та достатку членів суспільства, врівноваження соціального добробуту, що досягається з дотриманням принципів: нейтральності, обоє язковості, рівнозначності і пропорційності, соціальної справедливості, стабільності, економічної обґрунтованості, доступності, рівномірності сплати, єдності підходів.*

Оподаткування, за своєю суттю -це *категорія*:

- економічна;
- суспільно -соціальна;
- фінансова;
- морально -етична;
- правова;
- еволюційна;
- політична.

Визначення податків як економічної категорії не викликає сумнівів. Як економічна категорія податок представляє собою форму реалізації державою свого права на отримання частини доходу, створеного в результаті господарської діяльності юридичними і фізичними особами. В ряді

Андрущенко В.Я. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). -Львів: Каменярь. 2000 с. 151

⁶ Захожай В.Б., Литвиненко Я.В., Захожай К.В., Литвиненко Р.Я. Система оподаткування та податкова політика: Навч. Посібник / Під заг. Ред. В.Б. Захожая та Я.В.Литвиненка. - К.: Центр навчальної літератури. 2006.-С.34.

іакордонних видань, присвячених питанням державного сектору чи публічних фінансів, податки розглядаються як обов'язковий трансферт (грошовий платіж) з метою забезпечення фінансування державних послуг. Російський теоретик Л.І. Якобсон стосовно цього зазначає, що «податки в даному випадку розуміються доволі широко. Вони включають всі види доходів, акумульованих державою на регулярній основі з допомогою належного їй права примусу. Вивчення специфіки податкових поступлень, їх видів і способів формування, вплив податків на господарство і шляхи оптимізації податкової системи відноситься до числа найважливіших завдань економіки державного сектору»?

Підтвердження думки про те, що податки є еволюційною категорією можна знайти в книзі американського історика Еліота Браунлі (*Elliot Brownlee*), «Федеральні податки в Америці. Коротка історія.» (*Federal Taxation in America: A Short History*^{7 8 9*}). Вчений на основі аналізу процесів¹ оподаткування в США, що цілком можливо застосувати і до інших країн світу, дійшов висновку, що в історії американських податків були чотири поворотних моменти: Громадянська війна, Перша світова війна, велика депресія і друга світова війна. В усіх цих випадках уряди країни повинні були створювати принципи нові податкові режими.

Джозеф Торндайк (*Joseph Thorndike*), редактор аналітичного податкового порталу *Tax Analysts*⁰, відзначає, що податки не змінюються самі собою, вони є результатом еволюції суспільства і можуть змінюватися лише разом з ним.

Винахід коньяка і лікера напряму пов'язаний з фіскальними справами В 1641 році в Франції був суттєво підвищений податок на білі столові вина, які експортувались французькими виноторгівцями Англію, Швецію та інші країни Хитрі винороби, ухилившись від оподаткування, вирішили спробувати шляхом перегонки виготовити щось на зразок «концентрату», який можна було б там, за кордоном, розбавити водою, і таким чином знову отримати вино. Задум не вдався, вино при розведенні коньяка і міцного солодкого лікеру водою не отримувалось. Проте, народились два абсолютно нові напої, які поступово набули самостійного значення і високу цінність.

В якості фінансової категорії податок характеризується тим, що мобілізована з допомогою податків частина вартості сукупного суспільного | продукту і національного доходу перерозподіляється державою з метою фінансування державних витрат, що є невід'ємною частиною фінансових відносин.

⁷ Стиглиц Дж. Ю. Экономика государственного сектора. Пер. с англ. М., 1997. С. 364 —386.

⁸ Якобсон Л. И. Экономика общественного сектора. Основы теории государственных финансов. М., 1996. С. 119.

⁹ История американских налогов, http://www.kontment.org/article_rus_45fb3278704ef.html

⁰ I>(1p:/\ч'у.у.(a \aiialysts .conГ

Значення податків як політичного інструмента досить часто пов'язують з феноменом державної влади, та проблемою державного суверенітету. Іззначені підходи були досить детально розроблені в французькій податковій доктрині. Так, французькі теоретики Г. Жест і Ж. Тікс'є зазначають, що «*влада оподатковувати і політична влада взаємопов'язані*». *Податок івівжди був невід'ємним елементом і проявом державного суверенітету, оскільки «володіти владою встановлювати податки» значило «управляти державою»*».

Л. Тротаба і Ж.-М. Котре при розгляді податків зазначають спосіб існування податку як фактору, що здійснює вплив на формування політичного режиму, оскільки люба концепція податку призводить до визначених політичних кроків і випрацювання певної тактики в політичній і соціальній сферах. Безумовно, податок безпосередньо впливає на політичний лад суспільства, проте і на нього самого впливає політичне середовище, оскільки податкова система та податкова політика на будь-якому етапі встановлення перебуває з нею в тісному взаємозв'язку.

Набуття податком суспільно-соціальних ознак пов'язано з набуттям державою опікунських функцій, і що на думку французького теоретика Б. де Жувенеля^{11 12}, було започатковано більш ніж 100 років тому, коли в Великобританії був прийнятий бюджет Ллойда Джорджа в 1909-1910 рр. Саме тоді було введено прогресивний податок, що в значній мірі змістило акценти на пропорційність оподаткування доходів, підвищуючи регулюючий вплив податку .



*Ллойд-Джордж Девід
(Lloyd George) (1863-1945)*

Прем'єр - міністр Великобританії в 1916-1922 рр., один з найбільших лідерів Ліберальної партії. За професією адвокат. В парламент вперше був обраний в 1890 році, де завдяки своїм виступам став на чолі лібералів. В 1906-1909 рр. - міністр торгівлі, в 1909 -1916 рр - міністр фінансів. В 1909 році представив свій відомий «народний

бюджет», яким встановлювалось підвищення податків на предмети розкоші, доходи і пустуючі землі ленд лордів (великих власників землі). Ллойд Джордж виступив з блискучою промовою на захист бюджету, який піддавався значній критиці консерваторами. Прийнятий палатою обцин бюджет не був підтриманий через незгоду представників консервативних кіл, проте коли в 1910 році уряд лібералів отримав підтримку на виборах, бюджет був прийнятий.

Після прийняття бюджету було прийнято закон про реформу соціальної сфери, білл про гомрул для Ірландії, було значно обмежено право «вето», яким володіла палата лордів (1911). В 1911 Ллойд Джордж провів*

¹¹ Tixier G., Gest G. Manuel de droit fiscal. P., 1986. P. 30—32.

¹² Жувенель Б. де. Этака перераспределения. М., 1995. С. 25—26.

Томрул (англ Home Rule)- термін, що використовується для окреслення національних реформ

закон про соціальне страхування, який давав право на забезпечення через хворобу і непрацездатність, а також закон про страхування від безробіття.

Соціальні риси податку, на думку американського соціолога Р. Нісбета є еволюційним здобутком вітчизняних суспільств, оскільки на думку вченого] *«колись метою оподаткування було накопичення грошей, достатніх для, забезпечення державних витрат, то сьогодні воно спрямоване на реконструкцію економічних і соціальних умов. Перерозподіл доходу власності та інших речей з допомогою податкової системи стало одним з головних завдань»¹³.*

З кінця другої половини 20 ст., одним з центральних питань, що викликало інтерес представників зарубіжних наукових шкіл з питань державної політики стало питання окреслення психологічних, морально- етичних аспектів оподаткування в рамках фіскальної соціології^{14 15 16 17 7}.

Проте, прояв податків як економічної, суспільно -соціальної, морально 4 етичної, еволюційної та політичної категорії в жиггі суспільства, ^ зумовлюється його передусім правовою природою. Незалежно від сфери прояву податків в житті суспільства, вони представляють собою правовий феномен. Легітимність, якість цього «суспільного інституту», його правова форма реалізації, належне юридичне підґрунтя його встановлення і існування є невід’ємними ознаками та критеріями ефективності податкової системи держави.

Гносеологічної (від гр. *gnosis* -пізнання) -розділ філософії, в якому вивчаються закономірності і можливості пізнання, відношення знання (понять) до об’єктивної реальності, досліджуються шляхи та форми процесу пізнання, умови та критерії його достовірності та істинності.

Відомий російський теоретик минулого століття Ф.А.Меньков до головних елементів поняття податку включав наступні:

- 1) податок — це збір в грошовій або натуральній формі, але не] особиста повинність;
- 2) податок не є платою за надану послугу, і цим він відрізняється від і мита, ціни, плати і винагороди за реквізовані і експропрійовані речі і предмети;
- 3) податок — це юридично примусовий збір, при якому сума податку встановлюється односторонньо агентами держави і у випадку потреби, стягується силою;
- 4) податок стягується для загальносуспільних потреб, з метою! покриття витрат загального інтересу, і в цьому його відмінність від його прототипів;

¹³ В. С. Бельх. Д. В. Виницький. Налоговое право России. Краткий учебный курс . Издательство НОРМА Москва • 2004

¹⁴ Duberge J. La psychologie sociale de l'impôt dans la d'aujourd'hui. P., 1961;

¹⁵ Duberge J. Les Français face a l'impôt. Essai de psychologie fiscale. P., 1990;

¹⁶ Lewis A. The psychology of taxation. Oxford, 1982;

¹⁷ Sch molders G. Psychologie des finances et de l'impôt (traduit de l'a demand). P., 1973.

5) податок стягується у законний спосіб на основі встановлених правил, а не на розгляд і за бажанням агентів держави;

6) податок сплачується разово в силу участі в організованому політичному союзі, тому податки повинні сплачуватися не лише підданими держави, але і іноземцями, що прибувають на територію даної держави або користуються її послугами;

7) податок є не лише фіскальним засобом, але і слугує також соціальних цілей .
- 18 знаряддям для економічних і

Практичною реалізацією технологій оподаткування є *обмін податків на суспільні блага і трансфертні платежі*, що в більшій чи в меншій мірі є формами впливу на життєдіяльність членів суспільства, величину їх добробуту, соціального забезпечення, розміру сплачених податкових платежів і отриманих суспільних благ.

Ситуаційна вправа

На занятті студенти групи розподіляються на дві підгрупи кожна з яких повинна сформувати свою гіпотетичну модель держави, що існує у будь-якому часі та просторі. На власний вибір студенти визначають властиві саме їхній моделі наступні складові:

- визначену територію (острів, планета, союз держав, континент, унія чи федерація);

населення (неповнолітні, населення працездатного та непрацездатного віку, особи які виконують суспільні обов'язки);

- організація публічної влади і спосіб забезпечення суспільних потреб (способи і механізми акумуляції та розподілу коштів).

Формування даної моделі повинно зайняти близько 20 хвилин, потім впродовж 5 хвилин кожна команда почергово представляє свою модель, обгрунтовуючи вчасний вибір суспільного устрою та типу фінансування суспільних витрат, пов'язаних з забезпеченням існування держави.

Після презентації команди обговорюють модель конкуруючої групи, намагаючись знайти слабкі місця.

Оцінки визначаються на основі врахування продуманості та «життєздатності» гіпотетичної моделі.

Питання для самоконтролю:

- 1. Що є предметом курсу «Основи оподаткування»?*
- 2. Які функції стоять перед курсом «Основи оподаткування»?*
- 3. Перерахуйте методи дослідження «Основ оподаткування»?*
- 4. Обгрунтуйте тезу, що оподаткування представляє собою суспільний феномен.*
- 5. З яких позицій можна аналізувати оподаткування?*

6. *Що є практичною реалізацією оподаткування?*
7. *Поясніть роль оподаткування як суспільного, економічного політичного інструменту.*
8. *Якою є мета оподаткування?*
9. *В чому суть еволюційної складової податку?*
10. *Назвіть основні елементи податку за Ф. Меньковим.*

ТЕМА 2.

ВИНИКНЕННЯ І РОЗВИТОК ОПОДАТКУВАННЯ

2.1. Домінанти оподаткування в контексті теорій соціогенезу держави

«...по суті, питання про податок є питання про державу»

Прудон

Держава існує не для того, щоб перетворити земне життя на рай, а для того, щоб перешкодити йому остаточно перетворитися на пекло.

Микола Бердяєв

Розвиток суспільства залежить від ефективності процесів оподаткування в державі. Від моменту зародження і до становлення сучасних технологій оподаткування, податки завжди були вагомим фактором впливу на суспільний розвиток. Однак, ефективним інструментом за допомогою якого забезпечується гармонійний розвиток суспільства, вони стали лише з появою демократичних держав з властивими їм рисами громадянського суспільства, пройшовши еволюцію від примусово -каральної форми що забезпечувала інтереси лише багатих прошарків суспільства до інструменту, що забезпечував інтереси всього суспільства.

Трансформація суспільних формацій видозмінили природу і функції існування самої держави, що стала функціонувати як орган реалізації суспільних інтересів. Необхідність забезпечення індивідуальних інтересів як фізичних осіб так і суб'єктів господарювання з метою підвищення економічних показників зростання і зростання добробуту, а також досягнення суспільного розвитку через економічний розвиток є неможливим без участі держави. Втілення мотивів та інтересів кожного з учасників суспільних взаємовідносин є просто неможливим без втручання держави, оскільки саме вона забезпечує умови створення і функціонування єдиного економіко -правового і суспільно політичного простору. Так як функцію щодо забезпечення необхідних умов існування не може створити кожен із учасників, такі функції може взяти на себе держав, матеріальною формою забезпечення функціонування якої є податки.

Таким чином, в функції держави входить:

- по -перше, створення необхідних умов для функціонування окремих осіб і товаровиробників;
- по - друге, функціонування як органа, який є втіленням реалізації суспільних інтересів з метою забезпечення суспільного добробуту.

Тому, одним з важливих питань не лише теоретичного, але й практичного характеру що визначає статус та роль оподаткування є питання

про держану.¹ Існує досить багато теорій соціогенезу держави, що на основі! різних теоретичних підходів визначають її суть та завдання.

Соціогенез (соціогенезис, новолат. *Socioŷenesis* від лат. *societiax* — в суспільство і ін. давньогрецьке *υεχτ*)сті<;— походження) - багатозначний термін, що під яким розуміють вчення про походження суспільних форм організації, процес історичного та еволюційного виникнення та формування ■ держави.

Різноманіття наукових поглядів щодо соціогенезу держави обумовлене історичними особливостями розвитку суспільства, панівними науковими та соціально -економічними доктринами, рівнем розвитку суспільних формацій Найбільш поширеними теоріями формування держави є:

- 1) органічні;
- 2) психологічні;
- 3) ідеократичні;
- 4) плюралістичні.

Органічну теорію обґрунтував англійський філософ Г. Спенсер (1820-1903) на основі аналогії між державою і біологічним організмом. На думку Спенсера, держава, подібно біологічному організму, народжується, росте, мужніє, старіє і гине. Як і біологічний організм держава має політичне тіло! руки, ноги, голову, органи, що виконують відповідні функції. І хоча, про державу як своєрідний агрегат, сукупність та систему певних елементів почали писати з 14-15 ст., проте перші визначення держави, по суті, уже містили передбачення щодо існування відповідних складових державної

За аналогією з органічною теорією, теорія держави як людського організму розглядалась ще Платоном, однак найбільшого поширення набула у середньовіччі, знайшовши відображення у органічній теорії, викладеній відомим представником англійської суспільної думки Томасом Гоббсом. Вчений ввів поняття "*політичне та економічне тіло*", під яким розумів низку! політичних та економічних структур, які виконують опосередковані функції! між суспільством і державою.^{* 20}

Український теоретик та науковець, професор В.Незабитовський²² ще у! 1860 р. усвідомлював, що аналогія між державою і особою має свої межі і міру. Держава, як і особа, є єдиною, тобто суб'єктом, що має певні права і обов'язки. Однак права і обов'язки держави відрізняються від прав і обов'язків людини. До того ж, особа — суб'єкт неподільний, а держава —І збірний образ, тобто спільнота, що включає багатьох суб'єктів, які мають! свої права. Таким чином, В.А. Незабитовський першим сформулював нову!

Государство в истории общества: К пробл. критериев государственности / РАН. Ин-т востоковедения: Отв. ред. Д. 1-І.Лелюхин, Ю.В.Любимов. - 2-е изд., испр. и дон. - М.: ИВРАН, 2001. - 342 с. - Рез. англ.

²⁰ Шаповал В. Феномен державного органу (органу держави) або органу державної влади : теоретике - правовий та конституційний аспекти. Право України №8. 2003

²¹ Коваленко А. Політико -правава концепція походження і розвитку державної влади Т.Гобса. Віче №8 (125) 2002 с.65

²² Незабитовский В. Учение публицистов о между государственным владении. —К.: В университетской тип., 1860. — 66 с.

конструкцію державної території, розробка якої дещо пізніше була продовжена німецьким вченим Фрікером.

Згідно з *психологічною теорією*, яка зародилася в Європі наприкінці 30-х рр. 19 ст., держава виникла завдяки особливим властивостям психіки людей. Її представники обгрунтовували тезу, згідно з якою людській психіці начебто притаманна потреба покори, наслідування, усвідомлення залежності від видатної особистості. Народ є інертною масою і не здатний приймати рішення, атому позрбує постійного керівництва. Представниками цієї теорії були Г. Тард (Франція), Л. Й. Петражицький, Ф. Ф. Кокошкін і М. М. Коркунов (Росія), О. Гірке і Ф. Штір-Зомло (Німеччина), соціологи Е. Гіддінс, Л. Уорд, Дж. Бодуїн.

Прихильники психологічної теорії походження держави досліджували процеси психологічної взаємодії між людьми, які живуть у суспільстві. Заслугою прихильників даної теорії є обгрунтування важливої ролі психологічних факторів в процесі створення і функціонування держави. *Ідеократичні* теорії держави поєднують у собі декілька теорій, зокрема:

Теологічна теорія, одним з представників якої був Фома Аквінський (1225-1274). Його вчення побудовано на ієрархії форм - від Бога - чистого розуму - до духовного і матеріального світу. Проголошення походження держави від Бога обгрунтовує її вічність і непорушність, виправдовує найбільш реакційні держави, підкреслюється думка про те, що будь-яке посягання на державу приречене на невдачу, оскільки влада вкладена в руки правителя Богом і покликана захищати благо всіх. Ця теорія є однією з найдавніших. Ще у законах царя Хамурапі (XVIII ст. до н.е.) говорилося про божественне походження його влади: *«боги поставили Хамурапі правити «чорноголовими»; «Людина є тінню бога, раб є тінню людини, а цар дорівнює богу».*

Після Різдва Христового ідею божественності державної влади продовжувало розвивати християнство. *«Усяка дуія хай буде покірна вищій владі, - говоритись в посланні апостола Павла до римлян, - тому що немає влади не від Бога; влади, що існують, від Бога встановлені».*

Широке поширення теологічна теорія одержала в часи феодалізму, однак і тепер ця концепція репрезентує офіційну доктрину Ватикану, а також деяких мусульманських країн Сходу.

Згідно з *патріархальною теорією* визначається, що держава походить від сім'ї і є результатом історичного розвитку і розростання сім'ї, а отже абсолютна влада монарха - це продовження батьківської влади. Основними представниками названої теорії є Арістотель, Р. Фільмер, М. Михайловський та ін.

Наприклад, Роберт Фільмер у своєму творі «Патріархія чи природна влада короля» твердить, що абсолютна влада монарха бере свій початок безпосередньо від Адама. Держава виростає із сім'ї, а влада монарха через Адама передана богом і непідвладна ніяким людським законам, держава уподібнюється до великої сім'ї, яку, як батько (латинською - *pater*), очолює правитель. Теорія була широко поширена у Древній Греції і

рабовласницькому Римі, пізніше відродилась у період середньовічною абсолютизму. Біля її витоків стояв Аристотель, який розглядав державу як природну форму людського життя, поза якою існування людини неможливе. Будучи істотами суспільними, люди прагнуть до об'єднання та створення патріархальної сім'ї. Збільшення числа таких сімей, гуртування їх у роди призводять до утворення держави.

Згідно з *теорією насильства* держава виникла як результат завоювання одних племен іншими, поневолення одного народу іншим. На думку прихильників теорії, держава є тією силою, яку утворюють загарбники для утримання в покорі завойованих народів і зміцнення влади переможців. Представниками теорії були Гумплович, Каутський, Дюрінг та ін. *«Саме – племенах, у їхній взаємній боротьбі, - пише Л.Гумплович, - ми можемо визнати головні, основні частини, дійсні наріжні камені держави, і племенах, що по малу перетворюються в класи і стани. З цих племені створюється держава. Вони і тільки вони передують державі»*. Водночас обґрунтовувалось, що держава більш необхідна слабким племенам, ніж сильним. Будучи інструментом організації та управлінського впливу завойовників, вона стає могутнім засобом захисту завойованих від можливих зазіхань з боку інших сильних племен.

К.Каутський намагався довести, що при подальшому розвитку суспільства держава трансформується в інструмент загальної гармонії, в орган захисту і забезпечення загального блага як сильних, так і слабких.

Сутність *історико -матеріалістичної теорії* полягає в тому, що держава виникає як результат розвитку і занепаду первісного ладу, розвитку способу виробництва, що і визначає соціальні зміни в суспільстві. Ця теорія включає в себе два підходи:

- підхід радянської науки, що пов'язаний з виникненням класів і класових антагонізмів (Карл Маркс, Фрідріх Енгельс, Володимир Ульянов);
- підхід, що пов'язаний з ускладненням структури суспільства і суспільних відносин, виникнення «загальних справ» і необхідності удосконалення управління суспільством (Л. Морган).

Плюралістичні (plus, pluris -лат. більше) теорії пояснюють виникнення держави внаслідок об'єднання людей на основі добровільної згоди (договору) про те, що одні будуть управляти, а інші виконувати їх управлінські рішення. Представниками цієї теорії були Г. Гроцій, Б. Спіноза, Т. Гоббс, Ж.-Ж. Руссо, О. Радишев та ін. Сам термін «плюралізм» уперше запроваджено німецьким філософом Християном Вольфом.

На думку французького мислителя Клода Гельвеція, суспільство є «зібранням окремих осіб», де кожна особа керується своїм особистим інтересом, визначеним особистими потребами. Таким чином, у суспільстві панує суспільний інтерес. Проте, з ускладненням структури суспільства особистий інтерес не виступає єдиним чинником. Також мають місце й суспільні інтереси, котрим не повинен суперечити індивідуальний інтерес. Такі роздуми дозволяють прослідкувати простоти плюралізму, в основі якого

виступає інтерес окремих громадян, потім - суспільних асоціацій, груп та рухів.

Український правознавець М. Палієнко вважав, що держава виступає як певна організація суспільства, правова форму суспільного союзу. Найважливішою силою, яка організує співжиття людей у спільноті, є право. Коли ця правова організація суспільних відносин, що поступово розвивається, набуває визначеної постійної форми, то можна говорити про гаку форму суспільного союзу, яку ми називаємо, на відміну від усіх суспільних форм, державою²¹.

Різновидом плюралістичних теорій є *договірна теорія*, за якою держава виникла в результаті угоди між людьми, також сягає глибини століть. Ще у Древній Греції софісти вважали, що передумовою появи держави є договірне об'єднання людей з метою забезпечення справедливості. Але якщо у поглядах грецьких філософів ця теорія лише зароджується, то у працях блискучої плеяди мислителів ХУІ-ХУІІІ ст. Г. Гроція, Т. Гобса, Дж. Локка, Ж.-Ж. Руссо та інших вона одержала повний свій розвиток. Її прихильники виходили з того, що державі передує природний стан людини, який вони характеризували по-різному. Джон Локк вважав, що додержавний період - це «золотий вік», у якому люди володіють усіма природними правами та свободами. Для Гобса - це стан «війни всіх проти всіх». Потім заради миру і добробуту укладається суспільний договір між кожним членом суспільства і створюваною державою, за яким люди передають частину своїх прав державній владі і беруть зобов'язання підкорятися їй, а держава зобов'язується охороняти невідчужувані права людини: право власності, волю, безпеку. «*Угода людей*, - на думку Руссо, - *основа законної влади*». Суверенітет належить народу в цілому, а правителі - це лише уповноважені народу, які зобов'язані звітувати перед ним і змінюватися за його волею. Якщо ж умови угоди порушуються, то народ отримує право на революцію.

Гоббс обгрунтувавши прагнення індивіда до досягнення стану безпеки приходиться до визнання природних законів, - основи для створення держави, які в подальшому призвели до появи теорії «фіскального договору», яка пояснює, що громадяни заради охорони власного життя, безпеки і добробуту віддають частину свого майна, щоб бути впевненим у другій його частині і спокійно користуватися нею.

Аналогічною є думка відомого економіста І.М.Кулішера, який стверджував, що

„подібно до того, як ми сплачуємо торговцю за придбані у нього товари, адвоката за отриману пораду, так само ми платимо і державі за її послуги. І хоча ця сплата не завжди є добровільною і їце рідше справедливою, але все ж це вигідний обмін, бо навіть сама слабка держава охороняє підданих

Мойсієнко В.М. Тлумачення суїності держави у ліберальній концепції М.І.Палієнка (1869-1937) // Матеріали VI Всеукраїнської науково-практичної конференції „Верховенство права у процесі державотворення та захисту прав людини в Україні”. — Острого. 2005. — С. 50-51.

*дешевше і краще, чим якби кожен з них захищав себе самостійно
/ не залежно від інших.* „²⁴

Тотожну точку зору можна знайти і у працях російського вченого І.Х. Озерова, який як аргумент наводить історичні передумови, згідно з якими „інтереси самозахисту змушують союзи публічного характеру багата індивідуальних потреб переводити в розряд колективних; адже, коли суспільне життя було нерозвинуте, то кожен повинен був бути воїном Я ■ змушений був захищати самого себе; тільки розвиток державного життя перетворило цю індивідуальну потребу в колективну, як і багато інших.”^{24 25} ■

Дж. Б'юкенен і Г.Таллок у праці “Визначення згоди” (1962), довели можливість існування демократичної правової держави, в умовах якої індивіди делегують свої спільні права з метою функціонування держави для подолання можливих конфліктів та прийняття спільних рішень, що і ґрунтується на теорії конституційного договору.^{26 *}

Аналогічно до даної, є теорія соціально-економічного розвитку розроблена Ф.Хайеком (1980-1981), який аргументує природу появи держави спонтанним устроєм, що виникає в результаті спонтанних взаємних адаптацій індивідів, з метою ефективної координації зусиль, і абстрактними правилами, що забезпечують належне існування держави, і є втіленням еволюційної концепції.

1

Відомий філософ Мішель Фуко вважав, що з XVI ст. виникла нова форма влади - „Держава”, що «діяла не тільки за допомогою примусу, але і багатьох інших методів, які набагато тонші і хитріші, оскільки найуспішнішим переворотом держави було привласнення собі пасторської ролі церкви, і замість забезпечення порятунку в замогильному житті надання гарантій соціального добробуту в земному житті».

На думку вченого держава дарує громадянам їх індивідуальність, бо без державних документів і реєстрацій їх ідентичність стає ірреальною, а самі люди безпорадними в усіх відношеннях. Держава навіть формує їх свідомість, яка згодом контролюється, не напругу, за допомогою численних технологій, доступних тим, хто займає високі пости в політичній ієрархії.

Італійський економіст Ф.Нітті визначав державу як природну форму соціальної кооперації, визнаючи, що для людини, неможливий ніякий розвиток без першопочаткової і найбільш важливої форми кооперації, оскільки „ найвищою формою кооперації є держава.”²⁸

Загалом, в теорії договірних відносин в основі обміну як правового явища лежить сукупність волевиявлення його сторін, реалізоване у взаємній домовленості з метою реалізації власних інтересів. Обмін є одним із

24

²⁵ Озеров І.Х. Основи финансовой науки. Выпуск 1. Учение об обыкновенных доходах. Курс лекций. Москва 1909. ст. 10

²⁶ Бланкарт Шарль Державні фінанси в умовах демократії. Вступ до фінансової науки /Пер. З нім. С.І.Терещенко; Передмова та наук, редагування В.М.Федосова. -Київ: Либідь. 2000с.51

²⁷ Le sujet et le pouvoir in Michel Foucault, "Dits et Ecrits". Paris: Gallimard, 1994. P. 222-243;

²⁸ Пушкарёва В.М.История финансовой мысли и политики налогов .Учеб.пособие. -М.:ИНФРА-М.. 1996. | с.29

правових засобів, у межах якого інтерес кожної сторони може бути задоволеним лише через задоволення інтересу іншої сторони. Це породжує загальний інтерес сторін до укладення договору та його належного виконання.

У більшості випадків договір визначають як угоду двох або декількох сторін, що направлена на досягнення певного правового результату шляхом здійснення дій правомірного характеру, результатом чого є виникнення, зміна або припинення прав та обов'язків суб'єктів.

В суспільстві держава є інструментом виробництва незамінних суспільних благ, які реалізуються споживачам за цінами, рівень яких устанавлюється за суспільною згодою. Вияв такої суспільної згоди зазвичай відбувається під час чергових виборів, коли різні політичні партії та діячі оприлюднюють свої наміри стосовно збільшення або зменшення вартості суспільних благ.

Держава може сприяти спільній діяльності членів суспільства і збільшувати економічний добробут країни двома шляхами: забезпечувати захист жигтя людей, їх свободи і власності та надавати суспільні блага. Нобелівський лауреат Дж. Бьюкенен називав це відповідно захисною (*protective*) і продуктивною (*productive*) функціями держави. Захисна функція полягає в підтримці безпеки і порядку, включаючи контроль за виконанням законів, та в праві на вживання сили в цілях захисту громадян один від одного, а також від зовнішніх загроз. Продуктивна функція держави полягає в забезпеченні громадян суспільними благами.

Представниками різних фінансових шкіл висувалися різні обґрунтування передумов і засад функціонування держави. Зокрема, погляди представників німецької історичної школи ґрунтуються на позиціях, згідно з якими, індивіди існують ради держави, яка не може бути зведена до простої їх сукупності.

У зв'язку з цим об'єктом аналізу економічної теорії того часу (так званої камералістики) був механізм державного управління, а одиницею аналізу у засновників історичної школи - Б. Гільдебранда і К. Кніса - виступав «народ», проте, не як сукупність індивідів, а як «*національно і історично визначене, з'єднане державою ціле*».

Концепція правової держави найбільш повно і систематизовано була розроблена Л.Штейном (1815 -1890) в рамках вчення про управління, яке в більш широкому розумінні означало „*внутрішнєуправління державою*”.

Концептуальні теорії еволюції держави по-різному тлумачили її суть. Так, російський теоретик Н.Данилевський в державі вбачав суттєвий інструмент політичної незалежності для реалізації відповідного культурно - історичного типу. Для А.Тойнбі «універсальна» держава, тобто така що отримала самостійну закінчену форму, є началом що знаходиться у стані супротиву суспільству, вимушений інструмент його самозбереження на етапі надлому, коли це суспільство уже не в стані справлятися з силами розламу.

Наявність супротиву у тлумаченні держави найбільш повно було висвітлено завдяки поглядам Н. Макіавеллі, який вбачав в ній втілення вищої

влади, необхідної для наведення порядку і утвердження безпеки громадян, які самі по собі не здатні цього зробити, і крім того, перебувають у стані постійного конфлікту один проти іншого. Власне наявність конфліктів які постійного і всезагального стану людського суспільства зумовлює необхідність існування державної влади з метою приведення до визначених параметрів поведінки.

Визнання панівної ролі держави з часом розширило її права і вона! почала виступати як орган репресивного контролю над природними правами особи і суспільством з використанням насилля як інструменту утвердження альтернативних варіантів суспільного устрою.

Як відомо, процес оподаткування здійснюється державою і залежить від рівня розвитку її демократичних форм, тому дослідження фіскальної теорії зводиться першопочатково до дослідження суті фіску в рамках вчення про державу.

Аргументом на користь оподаткування досить часто виступає необхідність винагороди за послуги і переваги, які держава надає своїм громадянам, або участь в процесах суспільної життєдіяльності що є необхідним в ім'я національної солідарності для покриття державних витрат²⁹. Обов'язковий характер стягнення податків було здійснене Габріелем Арданом у його соціологічній теорії податку, яка обґрунтовує наявність значних переваг, які отримують громадяни при сплаті податків в порівнянні з іншими технологіями якими могла б скористатись державна влада для досягнення своїх цілей. І дійсно, в арсеналі держави можуть бути різні засоби починаючи від реквізиції товарів, трудової повинності або просто вилучення грошових сум, проте перевага надається саме сплаті податку.³⁰

Основна мета податку, на думку французького теоретика Поля Марі Годме полягає в фінансуванні державних витрат. При цьому, ця концепція що певною мірою обмежує характеристику податку лише фінансуванням «кас суспільства» найбільш оптимально описує концепцію, згідно з якою держава виступає у ролі жандарма. Визнання переважної лише фінансової мети оподаткування значно звужує завдання та інструментарій держави, яка таким чином позбавлена можливості втручання в соціальну і економічну сферу³¹.

На визнанні переважаної фінансової мети ґрунтується Декларація прав людини і громадянина 1789 року, де зазначається, що *«на утримання збройних сил і на витрати з управління необхідні загальні внески; вони повинні бути рівномірно розподілені між всіма громадянами відповідно до їх можливостей. Всі громадяни мають право встановлювати самі або через своїх представників необхідність державного оподаткування, добровільно*

²⁹ Годме Поль Мари. Финансовое право. Москва Прогресе 1978. с.390

³⁰ Годме Поль Мари. Финансовое право. Москва Прогресе 1978. с.372

³¹ Годме Поли. Мари. Финансовое право. Москва Прогресе 1978. с.383

погоджуватись за його стягнення, слідкувати на його витрачанням і визначати його дольовуучасть, основу, порядок і тривалість стягнення²».

2.2. Етапи розвитку оподаткування (логічний аспект)

Оподаткування за своєю природою залежить від політичних, соціально - економічних і політичних процесів, що мають місце у суспільстві. І першопочатково, тісно пов'язане з рівнем розвитку суспільної організації, оскільки кожному рівню розвитку відповідають об'єктивні процеси і тенденції, що відбуваються як в економіці, так і в суспільстві.

Без перебільшення можна сказати, що податки, їх форми та види є індикатором рівня еволюції суспільства, тому трансформація податку з випадкової, простішої форми в об'єктивно необхідний елемент функціонування держави реалізується в контексті логічного процесу розвитку.

На податкові відносини, що реалізуються в межах суспільства впливають ряд факторів, які також еволюціонують в міру розвитку суспільних формацій, тому трансформація процесів оподаткування від базових примітивних форм до більш складних дозволяє виділити декілька етапів в їх розвитку.

Слід відмітити, що серед фахівців в сфері оподаткування існує кілька гочок зору щодо періодизації в оподаткуванні. Найбільш широко відомим є поділ на три етапи, що був запропонований відомим російським теоретиком І.Янжулом, та якого дотримуються сучасні дослідники Д. Чернік, В.Пушкарьова та інші. Використовувана ними періодизація ґрунтується на наступному поділі: перший період охоплює стародавній свгт і початок середніх віків; другий період сягає XVI - XVIII ст.; третій -XIX - до середини XX ст.

Згідно з вище означеним поділом, першопочатковою формою оподаткування, як уже зазначалося була данина у різновиді форм здобичі, контрибуції, викупу, дару. Така форма оподаткування характеризує *перший етап розвитку оподаткування*. Характерною особливістю цього періоду було стягнення всіх видів податків у натуральній формі, оскільки гроші як загальний еквівалент ще не мали загального і всеохоплюючого поширення.

Натуральні повинності і натуральні податки, як форма оподаткування широко використовувались у рабовласницьких і феодальних державах і визначали природу податкових відносин в період натурального господарювання.

Розвиток товарно -ірошових відносин та використання золота як грошової форми вартості та еквіваленту зумовив видозміну кількісних і якісних параметрів розвитку суспільства. Ці зміни зумовлювались переходом від натурального типу виробництва до товарного з використанням цілого ряду нових змінних. Зокрема, у зв'язку з приналежністю засобів виробництва класу власників, головним джерелом їх існування була додана вартість

² Електронний ресурс. Режим доступу: [ШПр://www.liberte.newnlail.ru/declaration.html](http://www.liberte.newnlail.ru/declaration.html)

товару у вигляді прибутку, а великі обсяги випущеної продукції зумовлювали необхідність використання найманої праці з відповідною їй оплатою.

Подальший розвиток економіки та товарно -грошових відносин видозмнив форму сплати податків від натуральної до грошової. Це, в свою чергу зумовило ряд наступних тенденцій розвитку:

- 1) полегшення обліку і обчислення сум податкового зобов'язання;
- 2) полегшення в зберіганні сум сплачених податків на відміну від раніше сплачуваних натуральних різновидів сплати податків;
- 3) набуття системного характеру механізмами оподаткування;
- 4) трансформація доменів і регалій у форми податків за надання, державою послуг юридичного характеру;
- 5) зміна джерела сплати податків (з феодалної ренти, що реалізовувалась шляхом позаекономічного примусу до праця земельно -залежних від феодала селян на прибуток капіталістів та заробітну плату найманих працівників).

Спільною рисою для суспільних формацій що хронологічно відносилась до першого етапу розвитку оподаткування було наявність податків як необхідного джерела фінансування держави, яка характеризувалась як експлуаторська та соціально несправедлива форма організації що захищала інтереси заможних верств суспільства. Крім цього, збір податків здійснювався для утримання держави в функції якої входили інтереси політичного, економічного, соціального, духовного, культурного та військового характеру.

Таким чином, слід відмітити, що для першого етапу розвитку податкових відносин податком була властива суто фіскальна функція, що полягала у наповненні казни коштами.

Щодо механізмів введення податків, то цікавим є те, що на ранніх етапах розвитку в більш розвинених країнах питання запровадження нових податків вирішувалося колегіально. Зокрема, в Стародавніх Афінах і Римі законодавчим органом, в функції якого входило запровадження форм оподаткування були народні збори. А управління фінансами і податками покладалося на колегію стратегів в Афінах і раді старійшин в Римі, що були виборчими органами. Проте, з плином часу сенат втрачає законодавчі функції, які переходять поряд із функцією управління загальнодержавними коштами до рук верховних правителів.

В часи Середньовіччя, що характеризувалися зародковими формами демократії шляхом обмеження прав монарха для введення нових видів податків монарх мав отримати згоду представницьких органів. Зокрема, у Франції, на початку XIV ст. було створено представницький орган -І Генеральні штати, який збирався королем на випадок необхідності введення нових видів податків.

У Англії внаслідок підписання Великої Хартії вольностей (1215р) існувало обмеження права короля на введення податків лише після дозволу парламенту.

Починаючи від 1202 року, король Франції Філіп II Август проводив активну політику щодо сусідньої Англії. Земельні володіння Англії у Франції то конфіскували, то, згідно з новими договорами, знову повертали попередньому власникові. Французька знать на півночі Франції підіймала заколот проти британської корони. Крім того, в конфлікт весь час втручався Папа Римський. 1209 року Іоанна Безземельного навіть відлучили від Церкви.

У 1214 році французький король почав лякати Англію війною. Аби відвернути небезпеку, Іоанн вторгся у Францію першим. Однак спроба інтервенції закінчилася розгромною поразкою Англії. Вину за цей сором англійська знать поклала на короля. Барони склали документ, пізніше розбитий на 63 статті, в яких перераховувалися права і привілеї для них самих та їхніх нащадків. Ці права й привілеї король мав гарантувати на віки вічні. Тобто - скасувати їх не міг ні сам монарх, ні Папа Римський.

Іоанн розумів, чим загрожує ця «Хартія вольностей», адже відтепер англійський король правив не за «милістю Божою» і не за благословенням Папи Римського. Вперше королю довелося керуватися принципом збалансування інтересів монархії та знаті, а пізніше - й простого народу. Втім, Іоанну не залишалось нічого іншого, як підписати Велику хартію вольностей (Magna Carta) в історичний день 15 червня 1215 року під час зустрічі з баронами у графстві Суррей на півдні Англії.

Документ виготовили в декількох копіях, аби кожне графство отримало екземпляр з оригінальним підписом короля. Вже через кілька днів зміст Великої хартії вольностей став відомий по всій країні.

Підписана 1215 року Велика хартія вольностей у дещо зміненому вигляді лягла в основу нинішнього британського законодавства. Разом з «Біллем про права» 1291 року вона складає також основу законодавства Сполучених Штатів Америки, в конституції яких міститься чимало посилань саме на Велику хартію вольностей. Тому не буде перебільшенням сказати, що саме цей документ створив передумови для забезпечення громадських прав та свобод - спершу на Британських островах, а згодом і в континентальній Європі³³.

Ось уривок із даного документу, де вказано норми, які регулюють питання оподаткування:

...Ні щитові гроші, ні допомога не повинні стягуватись у королівстві нашім, як тільки за загальною порадою королівства нашого, окрім того, якщо це не для викупу нашого із полону, і не для введення у лицарі найстаршого сина нашого, і не для першого шлюбу дочки нашої найстаршої; для цього необхідно давати лише помірну допомогу, і таким же чином необхідно діяти і стосовно допомоги від міста Лондона.

... І місто Лондон може мати всі стародавні вільності і вільні свої звичай як на суші, так і на воді. Окрім того, ми бажаємо і дозволяємо, щоб усі інші міста і бургі, і містечка, і порти мали усі вільності і вільні свої звичай.

... А для того, щоб мати загальну раду королівства при стягненні допомоги в інших випадках, окрім вищезгаданих, або для стягнення щитових, ми накажемо покликати архієпископів, єпископів, абатів, графів і старших баронів нашими листами і за нашими печатками; і окрім того, накажемо покликати озгум через шерифів і бейлифів наших усіх тих, хто володіє від нас безпосередньо на певний день, тобто принаймні за сорок днів до початку, і у певне місце; і в усіх тих містах пояснимо причину запрошення...

... Ми не дозволимо надалі нікому брати допомогу із своїх вільних людей, окрім як для викуп¹ його з полону і для введення у лицарі його найстаршого сина, і для одруження першим шлюбом його найстаршої дочки; для цього потрібно брати лише помірну допомогу...

Щорічно король змушений був звітувати перед парламентом інформуючи про необхідність та призначення податків з відповідним контролем за їх цільовим використанням.

Ще однією характерною рисою першого етапу розвитку оподаткування! була низька ефективність фіскальних технологій, малочисельність та низька дієвість фіскального апарату держави, а також передача функцій утримання] податків громадам на основі загальної суми податків та поширення] відкупництва, що сильно підірвало авторитет держави, а інколи було! причиною народних заколотів і повстань.

Розвиток товарно грошових відносин, зростання потреб держави зумовлених створенням необхідної армії, формування управлінського апарату, посилення державної влади характеризують *другий етап розвитку оподаткування*. Визначальною ознакою цього періоду розвиток оподаткування є існування великої кількості податків, здебільшого непрямих Зокрема, в Англії впродовж двадцятилітнього періоду існування республік! Кромвеля було введено близько 200 видів акцизів, в Голандії в XVII ст. , з твердженням історика де-Вітта, на порцію риби замовленої в готел припадало 34 різноманітних акцизів. Прямі податки носили менш масовий характер, їм була властива і певна оригінальність, зокрема прямому¹ оподаткуванню підлягали покійники, холостяки (Англія), солов'ї, та ін.

В кінці XVIII в багатьох європейських країнах приходять де усвідомлення що велика кількість податків замість користі приносить шкоду економіці держави, що в свою чергу трансформувало кількість та структуру податків .

Третій період в розвитку оподаткування розпочинається XIX ст. характеризується значним впорядкуванням технологій та механізмів оподаткування, оскільки форми оподаткування стають визначеними і ґрунтуються на специфіці фінансової та податкової політики держави. Як наслідок відмінється велика кількість непрямих податків та запроваджується прибутковий податок .

Російські теоретики Брюханова Н.В. та Филипьева Є.А. виділяють чотири етапи розвитку процесів оподаткування, а саме:

> Перший - поява і початок функціонування держави як суспільної організації. Стародавній світ і період Середньовіччя характеризуються неорганізованістю і випадковим характером процесу оподаткування. Податки існують у вигляді безсистемних платежів, переважно в грошовій формі. Саме поняття «податок» ще не сформувалось. Податки (за винятком періоду війн) стягувались з переможених народів і іноземців і ілюстрували відносини залежності. Відмінними рисами податків на цьому етапі були добровільність і самостійність оцінки податкоплатниками своїх можливостей щодо внесення необхідної суми в казну.

> Другий - до кінця XVII ст. податки стають джерелом державних походів. Тоді ж з'являються податкові системи, що включають прямі і непрямі податки, і теорії (індивідуалістичні), що пояснюють податкові відносини. В цей період податки набувають ознак обов'язкового платежу.

> Третій - започаткований період закінчення I Світової війни і пошуком відповідних напрямів і орієнтирів проведення соціальних і податкових реформ. Проведені більшістю європейських країн науково обгрунтовані податкові реформи сформували фундамент сучасних податкових систем. На цьому етапі на базі кейнсіанської теорії визначалась роль податків в розвитку і регулюванні економіки, відмінності між податком, збором і митами. Крім того в цей період особливого поширення набуло ієоретичне обгрунтування між величиною податкової ставки і обсягом поступлень в бюджет (ефект А.Лафера), з'являється необхідність розрахунку оптимального граничного рівня податкових вилучень, індивідуальних для кожної країни.

> Четвертий - сучасний етап розвитку оподаткування почався приблизно в 80 -ті роки XX століття і характеризується більш глибоким теоретичним обгрунтуванням системи оподаткування. Податкові поступлення розглядаються як продукт взаємодії податкової ставки і податкової бази (бюджетна концепція). В розвинених країнах обгрунтовується відповідальність держави за свої витрати при мінімізації останніх. Єдиним змістом і обгрунтуванням податків вважається найбільш повне задоволення попиту платників податків на суспільні блага⁴.

Дещо інших поглядів щодо еволюції розвитку оподаткування дотримався російський теоретик Меньков Ф.А., оскільки виділяв п'ять етапів розвитку податку⁵:

перший - переважання податків особистих і в зародковій формі (поголовних); першопочатково податки стягуються з диму, сім'ї, душі. Цей спосіб оподаткування відповідає економічним відносинам: багатство мало розвинуте, матеріальне становище податкоплатників майже однакове, тягар оподаткування лягає рівномірно на всіх. Проте, ускладнення економічних відносин, суспільний розподіл праці впливає на майнову диференціацію, а відповідно і на оподаткування. Поголовні податки перетворюються в порозрядні і в класні, де кожен розряд і клас населення сплачував податок відповідно до платоспроможності. В Франції — *Capitation* 1695 р. і в Пруссії — *Klassensteuer*. Однак, з часом цього стає недостатньо, тому клас та соціальне становище перестають бути визначальними ознаками платоспроможності, її починають визначати на основі майнового становища податкоплатника.

⁴ Брюханова Н.В., Филиппева Е.Л. Реформирование налоговой системы России с учетом мирового опыта. Финансы. -№3. 2007.-с. 55-60.

Меньков Ф. А. Основные начала финансовой науки. Выпуск первый. Москва. Финансово -экономическое бюро Н.К.Ф. С.С.С.С.. 1924 г. С. -49

В 1660 році в Англії був введений подушний податок. В 1662 році англійський теоретик Уїльям Петті так описував особливості його справляння:

Подушний податок - це податок на людей, що накладається або просто на всіх без виключення, або у відповідності з деякими присвоєними їм певними титулами чи ознаками відмінності, тобто або у зв'язку з простою пошаною, або у зв'язку з деякими посадами, яких домагаються або які несуть за призначенням, або у відповідності із заняттям деякими промислами і професіями, незалежно від того, чи приносять ці титули, посади або професії багатство або бідність, дохід чи витрати, висраи чи збиток³⁶.

Подушний податок, що стягується в останній час, був надзвичайно заплутаний. Деякі багаті особи платили податок за найнижчими ставками, деякі кавалери (Knights), хоча і потребували найнеобхіднішого, повинні були платити по 20 ф. ст. Цей податок заохочував деяких пихатих людей платити за ставкою есквайра, для того щоб їх назвали есквайрами у розписках; він змушував деяких людей сплачувати 10 ф. ст. в якості докторів медицини або юридичних наук, хоча вони не мали ніякого доходу від своєї професії і не піклувалися про практику; він змушував деяких бідних купців, вимушених носити фірменний одяг своєї корпорації, платити більше, ніж вони були в змозі; нарешті, деякі особи повинні були платити у відповідності зі своїм майном, яке оцінювалося тим, хто не мав про нього жодного уявлення, що давало можливість деяким банкрутам домогтися в очах людей кредитоспроможності, яка відповідала тому майну, за яким особи що наклали податок, обклали їх на основі змови [Складна система стягнення подушного податку, яку Петті піддає тут критиці, була введена наприкінці 1660 р. Замість 400 тис. ф. ст., які цей податок повинен був дати протягом 12 днів на утримання армії, було зібрано лише 252 167 ф. ст. Два інших білля, внесених тоді в парламент з метою зібрання більших сум, не були проведені через розпуск парламенту:].

Завдяки цьому безладу, сваволі, неправильностям і плутанні в кваліфікаціях немає ніякої можливості судити про те, в якій мірі даний пластир підходить до рани, немає можливості контролю або перевірки, якою мірою відповідні отримання були правильно оприбуткованими, і т.д.

Тому, повністю в ід кидаючи цей заплутаний спосіб оподаткування, я буду говорити про подушний податок, організований з більшою визначеністю, і в першу чергу про простий подушний податок, що накладається на кожну людину в однакових розмірах. При цьому прихід сплачує за тих, хто живе милостинею, батьки - за своїх малолітніх дітей і господарі - за своїх учнів та інших осіб, які не отримують заробітної плати.

Недолік цього методу полягає в тому, що податок при цьому вельми нерівномірний: особи, які мають неоднакові кошти, платять всі однаково, і ті, кому доводиться нести найбільші витрати на дітей, платять найбільше, тобто чим вони бідніші, тим більше оподатковуються.

Переваги цього методу полягають, по-перше, в тому, що податок може бути зібраний дуже швидко і з невеликими витратами, по-друге, оскільки число жителів завжди відомо, є можливість досить точно підрахувати, в яку суму він обійдеться; по-третє, він, мабуть, буде стимулювати всіх людей до того, щоб вони примушували своїх дітей

³⁶ Уильям Петти. "Трактате налогах и сборах". Глава VII. Электронный ресурс. Режим доступа: 11Пр://ек-лит.narod.ru/pettsod.htm

займатися яким-небудь вигідним заняттям, як тільки вони виростуть настільки, щоб мати можливість це робити так щоб кожна дитина сплачувала належний їй подушний податок з доходу від цього заняття.

Наступний спосіб стягнення подушного податку полягає в обкладенні нічи кожної людини, але розрізняючи платників за їх суто почесним титулом, незалежно від якої б то не було посади або професії, як то: герцогів, маркізів, графів, віконтів, баронетів, кавалерів, ескваєрів, тобто старших синів кавалерів *in perpetuum* [з покоління в покоління], і джентльменів, якщо хто-небудь себе таким іменує. Цей спосіб веде до набагато більшої рівномірності, ніж попередній, оскільки титуловані особи пд в більшій частині у відповідній мірі багаті. Якщо ж це не так, то все ж ці титуловані таким чином особи можуть домогтися переваг або посади навіть в тому випадку, якщо вони не купують або не можуть купити їх у простих осіб і заплатити за них. Я при цьому дотримуюся тієї думки, що володіння титулом дає своєму власникові можливість заощадити таку суму, яка відповідає зумовленому цим титулом надлишку сплачуваного подушного податку в порівнянні з тією сумою, яка сплачується простими особами.

Крім того, якщо будуть вестися точні і різноманітні підрахунки числа жителів, то цей податок можна також збирати легко, швидко і дешево. А оскільки є можливість попереднього підрахунку його розмірів, то його можна також пристосувати до потреб государя і стягувати відповідно до цих потреб.

Що стосується посад, то вони дійсно по більшій частині є почесними, але ця шана оплачується занепокоєнням, яке вони спричиняють особам, що їх займають. Наприклад, бути старійшиною міста (*Aiderman*), припустимо в Лондоні, є дійсно почесним, проте багато сплачують 500 ф. ст. за дозвіл відмовитися від заняття цієї посади.

Тим не менш може виявитися доцільним обкладати посади, до заняття яких люди прагнуть або які вони приймають, хоча й могли б відмовитися від них. З іншого боку, жодного *Titulado* [При виробництві перепису 1659 р. у Ірландії, крім чисел, заносилися також і імена найголовнішого або найголовніших власників міських земель, що позначаються англо-іспанським словом *Titulados*.] не слід змушувати платити подушний податок відповідно з його титулом, якщо він згоден скласти титул і ніколи не приймати його знову.

Титули, відповідні заняттю або професії, не повинні б служити базою стягування подушного податку, тому що вони не обов'язково означають можливість платити або ймовірність цієї можливості і в той же час містять в собі великі нерівності. Якщо ж хто-небудь завдяки своєму праву займатися певним заняттям заробляє багато, то можна припустити, що він відповідно буде і витрачати. У такому випадку наш спосіб оподаткування акцизом безсумнівно зловить його у свої сіті, як він це робить і стосовно згаданих вище посадових осіб.

другий - переважання в нерозвиненій формі прототипів майнових податків; податком починають обкладати всю сукупність майна що належить іюдаткоплатнику. Природно, першопочатково податок на сукупність майна був за своєю суттю податком на землю, проте досить недовго, оскільки з розвитком торгівлі і промисловості відбулося роздроблення майнового податку на податки що сплачувалися як з рухомого так і з нерухомого майна. Зокрема у Франції класний податок — *Capitation* починаючи з 1701 р.

перетворюється на загальномайновий, у Німеччині - *Vermogensteuer*, в Ані лі — *genera! Subsidy* (16 ст.), та *Property' tax* в США.

третій - переважання податків на споживання; зумовлюється ускладненням економічних відносин, диференціацією індивідуального становища платників, зміною акцентів з майнового оподаткування на оподаткування споживання. Оподаткування споживання здійснювалось у формі акцизів. Прихильниками даної форми оподаткування були Боден, Гоббсі і Петті.

четвертий - переважання реальних або об'єктивних податків; даний етап був спровокований Французькою революцією і продовжувався впродовж 19 ст. З'явилося розмежування джерел доходу та розширення форми оподаткування, характерним явищем була поява реальних податків:] поземельного, промислового, подомового, податку на грошовий капітал та] заробітну плату.

п'ятий - переважання особистих податків в удосконаленій формі. Даний етап розвитку оподаткування характеризується усвідомленням необхідності оподаткування не з валового а з чистого доходу платника податків, врахування сімейного становища, матеріального достатку та наявності базового капіталу.

Відомий західний теоретик, представник кембриджського університету Х.Хайнріх в своїй роботі «*A general theory of tax structure change during economic development*» (1966) здійснив поділ етапів розвитку оподаткувань на основі рівня розвитку матеріального виробництва.

На першому етапі, що тривав від періоду панування натурального виробництва і зародження держави до початку занепаду феодального ладу] характеризується домінуванням неподаткових джерел доходів держави (в тому числі і фіскальних монополій), а з податкових доходів - переважання традиційних натуральних прямих податків (на землю, худобу, подушних).

Другий етап зумовлюється початком відходу від «традиційного шляху» і підвищенням ролі непрямих податків, особливо мита.

Третій етап характеризується відносним зменшенням ролі традиційних] прямих податків.

У четвертому етапі у зв'язку з прискоренням розвитку внутрішньої! торгівлі і товарно - грошових відносин, головну роль починають відігравати внутрішні акцизи і податки на продаж, шр витісняє мито, яке раніше займало найбільшу питому вагу серед непрямих податків.

П'ятий період, у якому, економіка досягає своєї зрілості, є основоположним в зародженні сучасних систем оподаткування з акцентом на; прямих податках з особистих доходів громадян і прибутків корпорацій³⁷

Вітчизняні науковці, автори підручника «Оподаткування в Україні!» Дієва Н.М., Редіна Н.І та Дулік Т.О. при визначенні періодизації] оподаткування виділяють шість етапів зі встановленням характерних] особливостей розвитку, див. таб. 2.1.

Таблиця 2.1.

Етапи розвитку оподаткування⁸

Назва	Характерні особливості
I (епоха стар.світу)	
Розвиток системи прямого оподаткування	На цьому етапі у Стародавньому Єгипті, Греції та Римській імперії ⁹ першими об'єктами оподаткування були базові цінності: земля, худоба, раби. Здійснюється розвиток прямих податків, що справлялися з громадян, які одержували прибуток від майна. Важливим джерелом податкових надходжень стає одноразовий податок на завойовані землі та постійна данина з переможених земель. Так, у Стародавній Греції діяв оброк на комуни, а реформою Соломона -афійського політичного діяча (VII- VI ст.. до н.е.) було введено примітивні подушні податки. У Римській імперії у II ст. до н.е. одним з перших грошових податків був поголовний податок на всіх громадян —«трибут». Із розвитком товарно -грошових відносин перевага почала надаватися грошовим внескам.
II (У-ХУІІ ст.)	
Розвиток промислових податків на виробництво та всі види діяльності	Цей етап характеризується наявністю великої кількості узаконених податків та широким спектром об'єктів оподаткування у країнах Європи: Англії, Франції та ін. наприклад, введення «податку на повітря» -штраф за перевищення будинком встановлених розмірів; «подимного податку» - податку на нерухомість (Англія); у Франції — «сервільних повинностей» - особистих повинностей залежних селян: «поголовного обкладання», «шлюбного податку», «помертвого податку» та інших натуральних повинностей і грошових податків, що призначались навіть самим сеньйорам. Окрім того, із розвитком поділу праці та самостійних держав, виникають господарські податки на виробництво та на всі види діяльності, окрім сільськогосподарської (земельний податок справлявся окремо). У торговій діяльності поширювалися митні збори та інші непрямі податки.
III (ХVІІІ ст.)	
Розвиток системи прямого та непрямого	Цей етап характеризується наявністю досить чіткої системи прямого і непрямого оподаткування та теоретичним обґрунтуванням їх ролі у країнах Європи. Серед прямих податків основна частина припадала на

¹⁸ Оподаткування в Україні : Навч. Посіб./За ред.. Н.І.Редіної. К.: Центр учбової літератури, 2009.-с. 17-18

оподаткування	подушний та прибутковий податки, платниками яких були буржуазія і селянство, які віддавали державі 10-15 % усіх своїх доходів, а дворянство і духовенство від них звільнялося. Серед непрямих податків особливу роль відігравав акцизний збір, що стягувався безпосередньо біля міських воріт з усіх товарів, які ввозилися і вивозилися в розмірі від 5 до 25%, а в окремих випадках від оподаткування звільнялися товари, що йшли на експорт.
IV (XIX ст.)	
Уніфікація системи прямого оподаткування та її теоретичне обґрунтування	На цьому етапі здійснюється уніфікація системи оподаткування та її теоретичне обґрунтування (Англія, Франція, Прусія), яке супроводжується піднесенням виробництва та економіки. При цьому втрачається індивідуальність податкових систем у різних державах] вони стають подібними за своєю структурою. Основним об'єктом оподаткування був оборот цінностей від одного суб'єкта до іншого. А серед податків найбільш поширеними були особисті податки: податок на майно та спадщину, податки на операції та приріст капіталу у вигляді дивідендів за цінними паперами та вкладками, за зростання вартості активів.
V (XX ст.)	
Реформування системи оподаткування	На цьому етапі здійснюється реформування системи оподаткування, яке супроводжується структурними зрушеннями в економіці та посиленням тенденцій до її лібералізації у більшості країн світу (США і Великобританія, Німеччина, Франція, Японія, Швеція та ін.). Серед прямих податків домінують особисті прибуткові податки та соціальні податки, що носять цільовий характер (на медичне обслуговування і пенсійне забезпечення, будівництво доріг, тощо), серед непрямих -ПДВ.
VI (XXI ст.)	
Оптимізація системи оподаткування	Цей етап характеризується процесами оптимізації систем оподаткування, створенням їх раціональних структур, наближенням до об'єктивних умов національних економік більшості зарубіжних країн світу. Суттєві надходження до бюджету здійснюються за рахунок особистого прибуткового податку та технічно відшліфованих податків на товари та послуги, а податок на прибуток корпорацій становить незначні частку в доходах бюджету.

Український науковець В. М. Мельник запропонував поділ розвитку теорій податків та оподаткування на два історичні періоди (з наступним виокремленням підперіодів):

1. Період письмових згадок про податки, які ґрунтуються на релігійних догматах або випливають із нагальних потреб. У них фіксувався факт стягнення без науково доведеного обґрунтування.

2. Період наукового обґрунтування категорій отримання доходів об'єднаннями публічного характеру²¹⁹.

В основу такого поділу було покладено саме факт науково-теоретичного обґрунтування податків та оподаткування у фінансовій науці.

Перший історичний період охоплює проміжок часу з початку виникнення держави до XV ст. нашої ери. Цей період характеризувався передусім розвитком сільськогосподарського виробництва, незначною роллю торгівлі й промислів. Земельна власність належала феодалам. Основним джерелом доходів казни були домени, кошти витрачалися здебільшого на захист від зовнішніх ворогів.

Зростаючі витрати внаслідок ведення безперервних війн спочатку покривалися за рахунок регалій, а пізніше - за рахунок податків.

Слабка на той час держава не мала спеціального апарату, який би відповідав за стягнення податків (така відповідальність лежала на громаді), тому важко було простежити, яким чином тимчасові, введені лише для покриття певної нестачі коштів, податки позначаються на тогочасному виробництві.

Оскільки кошти збиралися лише у тому розмірі, який був необхідним для покриття нагальних потреб, здебільшого військових, то говорити про бюджетну підтримку виробництва взагалі не доводиться.

У працях вчених і мислителів тих часів можна знайти лише опис діючих на практиці механізмів стягнення податків і напрямів визначення коштів.

З кінця XV ст. податки стають постійними і запроваджуються на загальні потреби, хоча й не виконують ролі головного джерела доходів держави.

Основними статтями зростаючих витрат все ще залишаються витрати на захист від зовнішніх ворогів, ведення війн, утримання регулярної найманої армії та апарату управління.

Поступово зростає увага науковців до питань оподаткування, адже казна потребує коштів для покриття витрат, що і зумовлює початок другого періоду.

Мельник В. М. Генеза теорій податків/ В. М. Мельник// Фінанси України. - 2004, - № 8. - С. 43.

2.3. Еволюція парадигм оподаткування в контексті суспільної! розвитку

*Мы никогда не владем окончательной истиной а
лишь находимся в постоянном поиск!
К. Р. Поппер (1971)*

*Суть жизни - перемены
Лао Цзі*

*Источник трудностей не в новых идеях, а в том, что старые, на
которых было воспитано большинство из нас, и которые проникли!
каждый уголок нашего сознания, не отвечают действительности.
Дж. М. Кейнс (1936)*

Дослідження основ оподаткування неможливо здійснювати без використання парадигмального аналізу (грец. *paraδειγμα* - приклад, зразок)

1) У сучасній філософії науки - система теоретичних, методологічних і аксіологічних установок, які взяті за зразок розв'язування наукових задач, і які поділяють всі члени наукового співтовариства; 2) система форм, уявлені та цінностей одного поняття, які відображають його видозміну, історичний шлях, заради досягнення ідеального поняття.

Парадигма виступає як міждисциплінарна матриця, стійка сукупність базових категорій, методів і цінностей, що поділяються членами світової наукового співтовариства.

Януш Корнаї визначає парадигму як «довготривало існуючий стусЛ мислення наукового співтовариства⁴⁰». Поняття парадигми у рамках сучасної філософії науки використовується при описі еталонних теоретико] методологічних основ наукового пошуку.

Поняття парадигми уперше запровадив позитивіст Густав Бергман] однак справжній пріоритет у його використанні і поширенні належить] Томасу Куну.

У своїй книзі "Структура наукових революцій" (1962) Кун говорить про можливість виділення двох основних аспектів парадигми: епістемічного й соціального. У епістемічному плані парадигма - це сукупність] фундаментальних знань, цінностей, переконань і технічних прийомів, що] виступають як зразок наукової діяльності. У соціальному - парадигмі характеризується через поділяюче її конкретне наукове співтовариство] цілісність і границі якого вона визначає.

Існування парадигми, на думку Куна, пов'язане з періодами розвитку! науки, у рамках яких вони виконують проєктивно-програмувальну і селективно-заборонну функції. Зміна парадигм пов'язана з появою нової системи світогляду й цінностей, практичними умовами, суспільними

^{4.1} Корнаї Я. Системная парадигма // «Вопросы экономики». -2002.-№4.-с.4-22

трансформаціями. Кун вводить поняття «дисциплінарної матриці», синонімічного епістемічному контекстові парадигми.

Структура дисциплінарної матриці містить:

1. символічні узагальнення, що становлять формальний апарат і мову, характерну для конкретної наукової дисципліни;
2. метафізичні компоненти, що визначають найбільш фундаментальні теоретичні і методологічні принципи світорозуміння;
3. цінності, що задають панівні ідеали і норми побудови й обґрунтування наукового знання.

Згідно з теорією Куна, виділяють декілька етапів розвитку парадигм, а саме:

1) допардигмальний стан науки, що характеризується еkleктичним поєднанням різноманітних гіпотез;

2) парадигмальний - існування єдиного теоретичного і методологічного базису науки, що визначає і формує розв'язання поставлених проблем;

3) постпардигмальний - в ході якого відбувається зміна світоглядних систем.

Можна стверджувати, що в процесі розвитку суспільства, філіації парадигм, третій етап стає першим, оскільки коли накопичується достатньо даних про виявлені аномалії, невідповідності та суперечності, що заперечують догми існуючої парадигми, то певна наука переживає кризу.

Впродовж цієї кризи виникають нові ідеї, які, можливо, раніше не приймалися до уваги або були спростовані, що відповідає допардигмальному етапу розвитку. В кінцевому підсумку, існуючий конфлікт парадигм з різними системами цінностей, різними способами розв'язання практичних завдань, різними параметрами світогляду призводять до появи нової парадигми.

«...відкриття, малі і великі, ... ніколи не народжуються спонтанно. їх поява завжди передбачає, що ґрунт був щедро засіяний зернами попередніх знань і добре підготований процесом як свідомої так і підсвідомої роботи...»

Анрі Пуанкаре

«...Нова наукова істина не досягає тріумфу шляхом переконання своїх опонентів і їх просвітлення, це, скоріше, відбувається тому, що її опоненти в кінці кінців помирають і виростає нове покоління, з нею знайоме...»

Т. Кун

І мре Лакатос в структурі парадигм будь -якої науки вбачав «жорстке ядро» - сукупність незмінних, стійких в любых модифікаціях тверджень, що є базовими конструктами вирішення будь -яких економічних і соціальних задач суспільства. Таким незмінним атрибутом парадигми фіскальної науки є податок.

Первинні теоретичні концепції оподаткування обґрунтовували податок як такий що виник з контрибуції і данини, з оподаткування іноземців або

просто пригнічених класів чи завойованих народів. Однією з ціле! оподаткування здавна був перерозподіл доходів від багатих до бідних ". Н одному з своїх творів «Закопи» Платон (428/427-348/347 рр. до н.е.) вказуваі на різні форми нерівності в суспільстві, в тому числі і майнової та обґрунтовував доцільність застосування нерівного цензу, оскільки «... посади, податі, розподілі і належна кожному шана встановлюється не лише за особистою доброчесністю чи за доброчесністю предків, не тільки **зі** силою і красою тіла, але і за майновим станом чи потребою»^{41 42 43}.

Давньогрецький філософ Аристотель (384-322 рр. до н. е.) в творі "Політика" відмічав, що : "з сісіями у критян справи йдуть краще, ніж! лакедемонян. В Лакедемоні кожен поголовно повинен робити обоє язковій внесок - в протилежному випадку він позбавляється громадянських прав На Криті податки мають більш всенародний характер від всього урожаю, **«її** всього приплоду, від всіх доходів отриманих державою і внесків, що сплачуються переіеками, відраховується одна частина, що йде на суспільній справи, а інша йде на сісітів. Таким чином, всі. і мужчини і жінки і <)/»« утримуються за рахунок держави».

До наших часів дійшла легенда про те, як давньоримський філософ Агріппа, що жив в I-II ст. до н.е., будучи одним з близьких друзів і радників абсолютного правителя Римської імперії Августа (Октавіана), приймає участь у бесіді про необхідність стягнення податків:

*«Звідкі ж взяти необхідні кошти на утримання армії та покриття інших державних витрат? Я поясню це вам, але спочатку хотів би підкреслити, що навіть в тому випадку, якщо б у нас була б демократія, кошти для державного бюджету все одно б знадобилися. Бо без солдат держава існувати не може, і без грошового утримання ми не в стані утримувати армію. Отже, оподаткування зовсім гіе характерна риса монархії, люба форма правління потребує стягнення податків. Нам необхідно накладати податки на любу власність, що приносить дохід її власнику і для цього ми станем стягувати податки в імперії повсюди. Адже цілком справедливо, те що ні одна особа і ні одна місцевість не залишаються вільними від податків, в той час як вони самі, як і всі інші, користуються благами, які держава їм надає завдяки справлянню податків*³ ».*

З поширенням християнства, переважанням догм християнського богослов'я відбулася зміна усталених підходів щодо процесів оподаткування! що здійснювалось на основі положень Біблії, книг Старого і Нового Завіту. I

Як стверджує видатний вітчизняний теоретик Андрущенко В.Л., перший податок, згаданий у Біблії - десятина. Згідно з книгою Буття, в 2040 р. до н. е. Авраам, ветхозавітний патріарх і родоначальник єврейського народу, як дар Богу передав первосвященнику десяту частину воєнної здобичі [Буття 14: 20;

⁴¹ Зуйков И.С., Зуйкова Л.В. Философские аспекты истории налогообложения. Налоговый Вестник № 9-11, I М.-1997 г. с. 140

⁴² Там же с. 120

⁴³ Зуйков И.С., Зуйкова Л.В. Философские аспекты истории налогообложения. Налоговый Вестник № 9-11, I М.-1997 г. с. 88

Числа 18: 21-32]. Це дає підстави зробити висновок про давнє походження десятини.

Патріарх Яків склав обітницю давати в ім'я Бога десятину з усього, що мав [Буття 28: 22]. У заповідях Божих, переданих Моїсею на Синайській горі, десятина визначена кількісно й якісно, її сплата оголошена обов'язковою [Левит 27: 30-33; Второзаконня 14: 22]. „Принось десятину і іїба твого, вина твого і елея твого, і первістків великої худоби твоєї і дрібної худоби твоєї, щоб ти навчився боятися Господа, Бога твого, в усі дні" [Второзаконня 14: 23; 26: 12]. Проте, під час єгипетського полону фараон вимагав п'яту частину врожаю [Бытие 47: 24, 26].

Крім щорічної десятини, періодично через кожні три роки у рік, що мав назву року десятини, збирали додаткову десятину [Второзаконня 14: 28]. Моїсей, життя і діяльність якого відносять до кінця XVI - початку XV ст. до н. е., запровадив також подушний податок із кожного платника, старшого 20 років, незалежно від майнового стану [Исход 30: 11-16], що говорить про досить розвинену систему платежів у біблійні часи. Крім власне обов'язкових податкових платежів, у вєгхозавітну епоху ніколи не виходили з вжитку добровільні підношення і дари [Друга книга Паралипоменон 17:5; 32:23] .

У перші віки християнства в середньовічній Західній Європі технології оподаткування ґрунтувалися на сплаті «біблійної десятини».

І Ісршопочатково, десятина сприймалась згідно з Святим Письмом як добровільна пожертва на користь церкви: „Хіба не знаєте, що священнодійці харчуються від святилища? Що слугуючі жертвнику беруть долю від жертвника?" [Перше послання до коринфян святого апостола Павла 9: 13],

запитував апостол Павло жителів Коринфа. За церковними канонами, сплату десятини трактували як священний обряд і добровільний фіскальний обов'язок християнської совісті, що було визнано на Турському соборі в 567 р. Невдовзі Маконський собор (585 р.) зобов'язав сплачувати десятину під загрозою анафєми (відлучення від церкви). У 779 р. король Франкської держави Карл Великий (742-814) перетворив десятину в повинність, яку накладали відповідно до державного закону під страхом покарання.

Специфіку християнського сприйняття податків можна зрозуміти з уривку Євангелія від Матвія, де описується епізод приходу Ісуса в Капернаум, і... підійшли до Петра збирачі дирахм і сказали: Учитель ваш не дасть чи дирахми? Він говорить: так. І коли він ввійшов в дім, то Ісус, попередивши його, сказав: як тобі здається, Симон? царі земні з кого беруть мита чи податі? з синів чи своїх, или с посторонних? Петр говорит Ему: с посторонних. Иисус сказал ему: итак сыны свободны;" [Євангеліє від Матвія 17: 24—26]. І наказав апостолу Петру заплатити податок за себе і за нього. Ця позиція Христа акцентує необхідність сплати податків.

На думку Андрушенка В.Л., у Святому Письмі є два змістовно різні погляди на сутність оподаткування й ставлення до податків з боку платників, а саме: вєтхозавітний та євангельський. Старий Заповіт лише констатує *

¹¹ Андрушенко В.Л. Передісторія оподаткування в християнській традиції. Вісник ДПС України №

існування податків та авторитарні способи їх справляння. В євангельській погляді вже відчутна правова свідомість. У Біблії при поясненні податкової явищі превалює примус і звичай, у Євангеліях - етично і прагматичний мотивований правовий обов'язок.⁴⁵

Технології оподаткування у стародавньому світі, як видно з вищі означеного були досить розвинені, проте, ще не існувало фінансової науки! податкового права. З часом, існуючі, ще досить примітивні форми оподаткування, трансформувалися у форму суспільного оподаткування, що зумовлювало зміну і парадигми оподаткування.

Технології оподаткування у часи Середньовіччя склалися з форм справляння доходів від власних доменів монархів, регалій - монополізовані видів господарської діяльності, фіскальних стягнень з екстраординарні подій, людських вчинків і потреб. При чому, їх кількість і варіативність просто вражає, зокрема, у Франції в 1431 р. справляли 130 митних зборів⁴⁶ I

З плином часу, трансформаційні і суспільні перетворення, еволюції парадигм і концепцій державного управління у більш пізньому Середньовіччя в західноєвропейських системах зумовила наступний склад систем^ оподаткування :

- > звичасві податки (санкціоновані державою на основі існуючи] народних звичаїв);
- > консенсусні податки (запроваджені шляхом голосування за згодою між монархом і елітними верствами суспільства);
- > примусові податки (установлені державною владою в силовому порядку).

Підвищений інтерес та теоретичне усвідомлення природи податку почалося у XVIII ст., коли суспільство перейшло на демократичні основні прийняття рішень представницькими органами. Саме тоді податок сприймався як ціна за надані суспільству державою суспільні блага. Оскільки! держава сприймалась як оремий господарюючий суб'єкт, щоправда і особливими функціями, тому і побутувала думка, що необхідно платити за послуги, що надавалися державою.

В XIX ст. податок розглядався як жертва (жертвоприношення), що здійснюється громадянином на користь держави, в XX відбулася трансформація уявлень про природу податку, згідно з якою, податки стали сприйматися як примусові платежі безеквівалентного характеру що йдуть на покриття загальносуспільних поіреб на основі законодавчо визначених норм

«... з того моменту, як податок сплачений платником, останній втрачає цінність переданої державі суми. Тоді ж коли ця цінність спожита урядом або його агентами, вона втрачена для всіх і ні в якому вигляді не зберігається для суспільства... Стягувати податок -це завдавати шкоду суспільству, не відшкодовуючи її чим -небудь».

⁴⁵ Андрущенко В.Л. Передісторія оподаткування в християнській традиції. Вісник ДНУС України № 40 Верман Г. Дж. западная традиция права: эпоха формирования: пер. с англ. - М.: Изд-во МИ У. 1998. 624

Значна робота, присвячена дослідженню питань оподаткування належить М.І. Тургенєву. На його думку, податок є засобом досягнення цілі суспільства чи держави, тобто тієї цілі, яку люди передбачають при об'єднанні в суспільство чи при формуванні держави. І їє дивлячись на те, що на думку автора, податок є зло, так як позбавляє платника податку частини його майна, в той же час він є ознакою розвитку держави і необхідною умовою його існування. Податок, згідно з поглядами Тургенєва, не повинен бути обтяжливим для народу і відповідати певним правилам, при цьому за орієнтир він вказує принципи оподаткування А.Сміта.

«...каждый налог есть зло, ибо он лишает платящего части собственности, надлежит только с искусством избрать сие зло, т. е. надлежит избирать легчайшее... Налоги имеют непосредственное влияние на уменьшение богатства народного, ибо часть дохода общественного, получаемая через налоги правительством, издерживается, не умножая сего дохода. Налоги причиняют препятствия промышленности, отъемля часть капиталов, употребляемых подданными, от ее назначения и предоставляя оную правительству. Кроме сего, налоги имеют вредное влияние на народонаселение, образованность и нравственность народную».⁴⁸

Еволюція поглядів теоретиків показує яке місце відводилось податкам в житті суспільства. Так, на позиціях того, що податок - ціна за державні послуги стояли такі відомі теоретики як А.Сміт, Д.Рікардо, французи Монтеск'є (плата громадянина за оборону його особистої і майнової безпеки), Мірабо (попередня плата за надання захисту суспільного порядку), Вольтер (плата частини майна для того, щоб вільно розпоряджатися іншою).

Особливість сплати податків індивідами на користь держави в якості ціни за надані послуги описав в своїй роботі «Взгляд на развитие учения о налоге» російський теоретик М.М.Алексєєнко. Він стверджував: *«специфічні продукти і послуги що надаються державою і які задовільняють особливі потреби людського життя, складають те, що невизначено називають державни ми витрата ми. Блага, які надаються державою, не .можуть бути підведені під поняття мінових благ, а відповідно не можуть оплачуватися міноюю цінністю, якщо ж деякі і можуть бути оцінені, то по окремому тарифу, зокрема мита. Але решта благ, що надаються державою, повинні бути оплачені, і з цією метою оплати необхідно знайти інше мірило епівставності -податок»* .

А. Вагнер (1835-1917) визначав податки як *«примусові внески окремих господарств або приватних осіб для фінансування суспільних витрат держави або суспільних союзів, які стягуються в силу суверенітету держави або влади місцевих органів в формі і розмірі, що односторонне визначаються*

¹ Налоги и финансовое право 10/2009.-с. 185

⁴⁸ Тургенев Н.И. Опы г теории налогов. М. 1937. С. 139.

ними як загальна винагорода за всі послуги держави і [місцевих суспільна] союзів, на загал лних підставах і масштабах».

Дещо інших поглядів дотримувався російський теоретик М.Фридман який стверджував, що «податками варто вважати примусові збори, іА сплачуються на користь держави або спільноти, оскільки ці збори не І сплатою за спеціальні послуги держави або спільноти».

Відомий представник американської фінансової школи Е.Селігман підкреслював примусовий характер податкових зборів, що стягуються державою для покриття витрат, зумовлених загальносуспільними потребами без відповідного співвідношення з соціальною вигодою дл податкоп лати і ка.

На початку ХХ ст. відомий громадський діяч С.Ю.Вітте стверджував, ще «податки - це примусові збори (пожертви) з доходу і майна підданих, яя стягуються в силу верховних прав держави заради здійснення вищих цілей державного співіснування ».

Французький теоретик Поль Марі Годме запропонував наступне визначення податку:

«Податок - це вилучення грошових коштів, що здійснюється в і примусовому порядку державною владою, що має метою покрити витрати і суспільства і розподілити їх між громадянами у відповідності з 1 можливостями кожного».

Як зауважує вчений у цьому визначенні податку присутні три основи елементи:

- 1) характер вилучення податку-примусовий;
- 2) основна мета вилучення податку -забезпечення державних кас, або іншими словами забезпечення потреб загального інтересу;
- 3) розмір вилучення податку -можливості громадян щодо участі у покритті витрат.⁴⁹

Отже, на думку Годме, податку властивий характер примусу що проявляється у вигляді вилучення податку, а не в дещо лояльнішій формі І сплаті.

В роботі М.Ф. Орлова «О государственном кредите», податки віднесені до одного з двох джерел державного капіталу. Будь -який податок автбі визначає як пожертву власності, принесену громадянином для користі І безпеки його і всього суспільства. Цією пожертвою платник втрачає частину свого майна, але набуває впевненість в безумовному володінні останньою^ Податок розглядається як незворотпє явище в існуванні держави. При цюії визнається необхідність поміркованості податку, тобто платник податкі набуває більше від стану спокою, ніж він втрачає від своєї пожертви.

Сидоренко Г.С. в роботі «Записки по финансовому праву. Теорій фінансов» (Київ 1880 р.) визначав податки як частину майна приватних осіб! що вилучаються у них через загальний обов'язок громадян і за своїм

масштабом зумовленими обсягами загальнодержавних витрат. При цьому, міна визначені як збори з осіб в вигляді винагороди державним установам за надання певних послуг та здійснення певних дій.

Російський теоретик Іловайський С.І. при визначенні податку вказував на те, що податки є законом встановленими примусовими ірошовими внесками приватних осіб на витрати фінансового господарства. При цьому, іжерелом податку, на думку автора повинен бути дохід. Відзначаючи роль прямих і непрямих податків в фінансуванні витрат держави, Іловайський С.І. відзначав, що за рахунок прямих податків неможливо покрити поточні видатки, і зауважував, що непрямі податки дають можливість фінансовому і осподарству отримувати значні фінансові поступлення. Серед прямих податків особливу роль теоретик відводив земельному податку.

Відомий російський фінансист Озеров І.Х. визначав податок як примусовий збір, який стягується з осіб, що знаходяться на визначеній ісриторп, який цде на покриття витрат держави.



Іван Хрис тофорович Озеров

(28 квітня 1869— 1 січня 1942)

-російський економіст, теоретик, фінансист.

Джерелом податку, на думку теоретика є фонд, з якого сплачується податок, зокрема: доходи, капітал і майно. До об'єктів оподаткування він відносив факти або предмети, внаслідок наявності яких сплачувався податок.

Теоретик розподіляв всі податки на дольові (квотарні) і репартиційні (розподільні). При побудові податкової системи, на думку І.Х. Озерова, слід ■

- а) уникати зайвого податкового навантаження на виробництво;
- б) податки не повинні сприяти скороченню споживання;
- в) рівномірно розподіляти тягар оподаткування на податкоплатників.

Загалом, серед представників різних економічних шкіл минулого і сучасного існує декілька підходів щодо формування і обґрунтування поняття «податок», див. таб. 2.2. Однак, всі автори сходяться до спільної думки про те, що податки є необхідною ланкою економічних відносин і основне джерело доходів держави.

<i>Таблиця 2.2..</i>	
<i>Тлумачення поняття «податок»</i>	
Автор	Суть
Фома Аквінський	Податок -дозволена форма грабунку
Д.Рікардо	Податок є та частина доходу від землі і промисловості країни, яку піддані віддають в розпорядження держави
К. Маркс	Податок -це п'ятий бог поряд з власністю, сім'єю, порядком і релігією
ІП.Монтеск'є	Податок -це частина, яку кожен громадянин віддає з

	свого майна для того, щоб оіримати охорону іншої частини і користуватися нею з великим задоволенням майна
М.І.Турген'єв	Податки є засобами досягнення мети суспільства чий держави, тобто тієї мети, яку люди ставлять при об'єднанні в суспільство чи формуванні держави. На цьому ґрунтується право уряду вимагати податки від народу. Люди, об'єднуючись в суспільство і довіривши уряду владу верховну, вручили йому разом з цим і право вимагати податки]
Ж.Симонд де Сісмонді	Громадяни повинні дивитися на податки як на винагороду за наданий державою захист їх особи і власності. Податки, сплачувані громадянами, повинні відповідати тим вигодам, яке суспільство їм надає, і тим витратам, які воно здійснює заради них. За допомогою податків покриваються щорічні витрати держави, і кожен платник податків приймає таким чином, участь н загальних витратах, що здійснюються заради нього і інших його співгромадян. Мета багатства завжди полягає в насолоді. За допомогою податків кожен платник купує не що інше як насолоду. Насолоду він отримує від суспільного порядку, правосуддя забезпечення особистості і власності.
К. Маркс	Налог - это материнская грудь, кормящая правительство ⁵⁰ . Налог — это пятый бог рядом с собственностью, семьей, порядком и религией*.

⁵⁰ Налоги и финансовое право. 8/2008. - с. 220

Досить часто в літературі зустрічаються окремі цитати і висловлювання про податки, які приписуються Карлу Марксу. Наприклад, «Налог - это материнская грудь, кормящая правительство», «Налог - это пятый бог рядом с собственностью, семьей, порядком и религией», «Когда французский крестьянин хочет представить себе черта, о: представляет его в виде сборщика налогов» та ін. ці вислови містяться в відомій роботі Карла Маркса, написаній ним в 1850 році, - «Классовая борьба во Франции с 1848 по 185 гт.». Проте, ці вищезгадані вислови самому Карлу Марксу не належать, оскільки вони цитовані з робіт французького полігичного діяча Шарля-Форба де Триона, графа де Монталамбера (1810-1870). Карл Маркс в своєму творі цитує : «...Конституанта в принадле неависти к своей наследнице) наследница за К.М. Партии порядка) отменила налог на вино на 1850 год Отмена старых налогов не давала средси для уплаты новых долгов. Кретон, один из кретинов партии порядка, предложил еще а перерыва заседаний Законодательного собрания сохранить налог на вино. Фульд прині это предложение от имени бонапартистского министерства, и 20 декабря 1849 года, \ годовщину провозглашения Бонапарта президентом. Национальное собрат декретировало реставрацию налога на вино. Адвокатом этой реставрации был н финансист, а вождь иезуитов Монталамбер. Его аргументация была поражающ проста. Налог - это материнская грудь, кормящая правительство; правительство эт орудия репрессий, это органы авторитета, это армия, это полиция, это чиновники судьи, министры, это священники. Покушение на налог есть покушение анархистов А

М. Демидов	Ділянка майна і праці чесних людей, відділена ними на задоволення потреб і благ суспільних, і відповідно, своїх особистих ⁵²
Цжон Мак Куллох Адольф Тьер	Це страховий платіж, який сплачується підданими державі на випадок настання якого - небудь ризику
С.Ю. Вітте (російський державний діяч)	Примусові збори (пожертвування) з доходу і майна підданих, що стягуються в силу верховних прав держави заради здійснення вищої мети державного співіснування
І.І. Янжул	Під назвою податків слід розуміти такі односторонні економічні пожертви громадян чи підданих, які держава або інші суспільні групи в міру того, що вони є представниками суспільства, стягують легальним шляхом і в законний спосіб з їх приватного майна для задоволення необхідних суспільних потреб і зумовлених ними ви ірат.
Ф.Нітті	Податки є та частина багатства, яку громадяни дають державі і місцевим органам заради задоволення колективних потреб. Податок, таким чином, має примусовий характер і слугує для виробництва тих послуг, корисність яких відчувається всіма жителями і за своєю природою неділима.
А.А.Соколов	Під податком необхідно розуміти примусовий збір, стягуваний державною владою з окремих господарюючих осіб або господарств для покриття здійснюваних нею витрат або для досягнення певних задач економічної політики без надання платникам його специфічного еквіваленту.
А. М. Александров	Податки -це примусове вилучення частини національного доходу на утримання буржуазного апарату пригноблення працюючих верств
М.М. Соболев	Податками називаються примусові збори, стягані державою або уповноваженими нею публічно - правовими органами в силу верховенства права, без будь -якого еквіваленту зі сторони держави, на основі

стражей порядка, охраняющих материальное и духовное производство буржуазного общества от посягательств пролетарских вандалов. Налог - это пятый бог рядом с собственностью, семьей, порядком и религией. А налог на вино есть, бесспорно, налог, и притом не обыкновенный, а стародавний, проникнутый монархизмом, почтенный налог.

I l'c l'impot des boissons! Three cheers and one cheer more!(Да здравствует налог на вино! (франц.) Троекратное «ура» и еще раз «ура»! (англ.) Когда французский крестьянин кочет представить себе черта, он представляет его себе в виде сборщика налогов. С того момента, как Монталамбер объявил налог богом, крестьянин стал безбожником, атеистом и бросился в объятия к черту — социализму...»

Брюханова Н.В., Филиппова Е.А. Реформирование налоговой системы с учетом мирового опыта. Финансы. № 3. 2007

	виданого закону і які йдуть на покритті загальнодержавних потреб.
П.М.Годме	Податок, можливість його стягнення є суттєвим відображенням суверенітету держави. Податої встановлюється державою в односторонньому порядку! у випадку його несплати стягується в примусовому порядку. Встановлення і введення податків і зборів відноситься до компетенції представницьких організації держави або місцевого самоуправління.
Б.М. Сабанті	Це частина національного доходу, примусово стягувані державою на утримання свого апарату і фінансування виконуваних нею функцій
К.Р. Макконелл С.Л. Брю «Економиш»:	Податок - це примусова сплата уряду суспільством абі фірмою грошових коштів (чи передача послуг і товарів), в обмін на які господарства чи фірма безпосередньо не отримують товари чи послуги, при цьому така сплата не є штрафом, що накладений судом за незаконні дії.

XX століття в розвитку ряду економічних наук, в тому числі і ісорі оподаткування характеризувалося наявністю трьох основних парадигм що визначили підходи до дослідження функціонування економічних параметрі! розвитку суспільних формацій.

Перша парадигма представляє собою неокласичну концепцію, згідної якою економічна система розглядається як сукупність взаємодіючих агентів які у вільному економічному просторі здійснюють процеси виробництва обміну і споживання, ґрунтуючись при цьому на власних інтересц, очікуваннях і мотиваціях.

Згідно з другою, - парадигмою інституційної економіки дії учасників економічних процесів розгортаються у соціально-економічно-правовомі просторі - інституційній матриці, що включає в себе сукупність організації! правил, традицій та ін. При цьому, рушійною силою діяльності учасників! економічних процесів є намагання досягнення відповідності інституційни! нормам і правилам. При цьому підході, основним об'єктом дослідженні виступає інститут, а предметом є відносини між учасниками і інститутами. I

Третя - еволюційна парадигма, на відміну від двох перших базується на уявленні про діяльність агентів що ґрунтується на закономірностях її поведінки в контексті еволюційного характеру і вимагає дослідженні механізмів їх функціонування з врахуванням закономірностей функціонування та еволюції суспільства в цілому. Об'єктом вивчення I цьому випадку є сукупність агентів, що володіють спільними соціально I економічними ознаками генотипу, а предметом - поведінка агента з позиці успадкованих або набутих факторів.

Підвищений інтерес наукової спільноти до синтезу вищеназвани теоретичних підходів зумовлюється можливістю на якісно новому рівні дослідження перебігу економічних процесів та окреслення поведінки їх

учасників. Адже завдяки такій інтеграції підходів головним об'єктом вивчення є соціально - економічні системи, а предметом виступає розвиток, (умовлений закономірностями взаємодії внутрішніх систем та зовнішніх факторів на виникнення, поширення та еволюцію інститутів.

Важливість дослідження інституційної складової суспільства аргументовано обґрунтована рядом представників наукових шкіл Заходу та країн постсоціалістичного простору (Норт, Ходжсон, Макаров, Полтерович, Іаславська та ін.)

Своєрідним остеологічним базисом функціонування соціальних інститутів держави, державною екстерналією є оподаткування, яке, будучи оагатомірним соціальним феноменом, постійно трансформується, інаходячись в тісному взаємозв'язку і взаємовпливі з економічними і соціальними процесами, виступаючи при цьому особливим інститутом.

Як уже зазначалося, особливу роль в вивченні процесів оподаткування привносять інституціональна і еволюційна концепції оподаткування. Інституціоналізм приймає до уваги фактори, які не враховуються неокласичною теорією, зокрема, трансакційні витрати при взаємодії учасників економічних процесів. На думку прихильників інституційного напрямку, завдання інститутів - створювати такі рамкові умови, які дозволяють економити на трансакційних витратах, тобто витратах на пошук і обробку інформації, захист власності, укладення і обслуговування контрактів.

Податки при такому підході характеризуються трансакційними витратами особливого виду. В обмін на сплату податків громадяни отримують від держави трансакційні блага -соціальні і суспільні блага, грошову систему, гарантії прав власності, особистої безпеки та ін. Це, в свою чергу значно спрощує і здешевлює взаємодію учасників економічних процесів, що дозволяє державі мінімізувати їх трансакційні збитки.

Категорія "інститут" є однією з центральних в роботах Арона Р., Берлі А., Бернхема Д., Богарта Е., Верлена Т., Еллюля Ж., Кларка Дж.М., Кольма І., Коммонса Дж., Лоува А., Міїза Г., Мітчелла У., Норта Д., Ростуа У., Роулза Дж., Фурастьє Ж. та ін⁵¹.

Більш сучасне тлумачення представлено у працях таких визначних теоретиків як Белл Д., Гелбрейт Дж. К., Мюрдаль Г., Тинберген Я., Тоффлер (.), Хейлбронер Р. та ін. Згідно з їхніми поглядами, інститутами вважається публічна система правил, які визначають норми і положення з відповідними правами і обов'язками, владними проявами і обмеженнями що несуть дозвільний або обмежувачий характер, при визначених формах покарання чи захисту. Механізм трансформації суспільства при цьому трактується виходячи з того, що розвиток економічної, фінансової чи фіскальної системи, а також відносини між учасниками суспільних та фіскальних взаємодій

Сидорович О.Ю. Інституційні матриці фіскальних взаємодій в демократичному суспільстві. Фінансова система України. Збірник наукових праць.-Острог : Видавництво Національного університету „Острозька Академія”. 2009.-Випуск 11- С. 142 - 151

складаються не лише під впливом безпосередньо економічних, але і соціальних, політичних, психологічних і морально-етичних факторів.

Починаючи з середини XIX ст. і до кінця 1950-х років в країнах радянського простору інститути вивчалися в основному правознавцями і розглядалися як "сукупність норм права, що охоплюють коло суспільних відносин". В теорії права термін "інститут" зводиться як до "комплексу норм, що регулює суспільні відносини", так і до установ та органів влади, і їх забезпечують використання цих норм. Один з засновників інституціоналізму Моріс Оріу, перші називав "інститутами - речами", інші - "інститутами!"

⁵⁴
корпораціями

Лише в кінці 1960-х років соціальні інститути визначалися як "відносно стійкі типи і форми соціальної практики, завдяки яким організовується суспільне життя, забезпечується стійкість зв'язків і відносин в л/і.ж! соціально організованого суспільства". При цьому акцент робився на тому що інститут - це не лише сукупність осіб і установ, з наявними визначеннями! матеріальними засобами, але і набір соціально - орієнтованих стандартів! поведінки в типових ситуаціях.

Однак, у західній науковій теорії підвищений інтерес до вивчення природи інститутів виник ще у 20-30-ті роки минулого століття і був започаткований роботами Веблена Т., Гамільтона У., Кларка Дж.М., Комонс Дж., Мітчела У. В межах інституціональної економіки інститути визначалися як зразки і норми поведінки (Селігмен), звички мислення, що впливають на вибір стратегії економічного мислення в доповнення до мотивації раціонального економічного вибору (Веблен).

З позицій інституційної теорії співвідношення між податком оподаткуванням виступає як співвідношення норми і механізму її підтримання, що на думку Меркулової Т.В. пояснюється фінансовою підмогою" зумовлюється тим, що серед існуючих визначень податку! оподаткування різниця зводиться до таких ознак як характер відчуження, цільове призначення, поверненість, еквівалентність та обов'язковість.

Податок таким чином виконує дуалістичну функцію: по -перше він виступає в якості безповоротного відчуження власності і доходів платників податків на користь держави і, по -друге, одночасно в якості поверненого надання державою людині -платнику інституційного статусу громадянин^ чи суб'єкта господарювання, захисту його прав. Таким чином, податок! втілює в собі два види взаємообумовлених відносин в суспільстві] усупільнено - грошові (оподаткування доходу і власності податкоплатника і присвоєння їх в натуральній і грошовій формі на користь держави, щої здійснює свої функції щодо управління, суду і захисту) і персоналіфіковано - інституційні (присвоєння статусу і громадянських прав цієї держави на користь особи -платника, який стає в силу цього присвоєння повноправним членом цієї держави).

⁵⁴ История политических и правовых учений: учебник для вузов. Издание 2-е. Под ред. В.С. Нерсесянца М. Издательство «Норма- Инфра». 1999. - С. 125.

⁵⁵ Меркулова Т.В. Формальный и неформальный институты налога: взаимосвязи и противоречия. Научковий праці ДонНТУ. Серія : економічна. Випуск 91. С.64-70

В межах еволюційного підходу інститут оподаткування розглядається >ї продукт історичного процесу природного вибору, тобто процесу і полюції. Концепція еволюції інститутів оподаткування ґрунтується на німу, що інститут оподаткування є подібним до гену живого організму, і йо го він характеризується великою кількістю спадкової інформації, яка передається з покоління в покоління.

Кінець ХХ -початок ХХІ століття, ознаменував усвідомлення неспроможності сталих наукових доктрин пояснювати і обґрунтовувати подальший перебіг подій в соціальних та економічних системах. До недавнього часу процеси соціальної дійсності приймалися і описувалися як князі -впорядковані, проте, лінійно впорядкованих процесів в людському суспільстві не існує. Це зумовило необхідність появи нової парадигми, ядром якої стала синергетика⁵¹, як наука про самоорганізацію в системах різної природи.

Відповідно до синергетичного підходу, суспільство в цілому, державу, та економіку зокрема необхідно розглядати як певну відкриту систему, здатну до самоорганізації та саморозвитку.

Самоорганізація⁵⁷ -це процес, в ході якого створюється, відтворюється і вдосконалюється організація складної динамічної системи. Процеси > лмоорганізації відбуваються за рахунок перебудови існуючих і утворення нових зв'язків між елементами системи.

Економіка відноситься до такого класу систем, для яких характерними є відмінні ознаки - нелінійність і ймовірнісний характер розвитку, варіативність показників в динаміці реального часу, неможливість оцінити поведінку параметрів економічних категорій на довготривалу перспективу.

Будь -яка складова економічної системи суспільства, в тому числі і податкова представляє собою систему з певним рівнем ентропії, в діапазоні від незначних коливань до критичного рівня саморуйнування. Це зумовлює необхідність зовнішнього управлінського впливу, тобто державного в вручання для стабілізації рівня ентропії. Державне втручання, виступаючи зовнішнім управлінським впливом знижує ймовірність і амплітуду скачків ентропії в економічній, фінансовій чи податковій сфері. Підтвердженням цьому є все зростаюча роль регулюючого впливу податків в економіці держав, так, якщо в рабовласницьких і феодалних державах податки давали від 30-40% державних доходів, то в сучасних суспільствах ця частка сягає 80- 90%.

В стислому вигляді теорія синергетики в оподаткуванні може бути окреслена наступним чином: на основі регулюючої функції податків урядом на основі аналізу економічних, соціальних, політичних та інших параметрів задається відповідний відповідний вплив у вигляді як незначних зміїї (наприклад, ставки оподаткування, запровадження чи відміни податкових

Лешкевич Т.Г. Вестник Московского университета. Серия 7. Философия. №6. 1998. С. 52-70.

⁵⁷ Исламугдинов В.Ф. Функции налогов с точки зрения синергетики. - Проблемы налогового планирования и администрирования. Интернет -конференция. Тюменский государственный университет / <http://tempus.jurati.ru/>

пільг, посилення податкових санкцій та ін) до масштабних реформ податкової сфері (проведення податкових реформ, прийняття нових законів) питань оподаткування, зміна національної податкової доктрини). Бажаний результат може бути досягнутий за рахунок одного чи кількох сер[®] малопомітних, незначних збурень траєкторії. Кожне з цих збурень лише незначно змінює траєкторію. Проте, через певний час посилення коливань призводить до достатньо значної корекції траєкторії. Правильний вплив збурень дозволяє розв'язати поставлені завдання, не змінюючи рух траєкторії з цільового, заданого напрямку. Графічно це можна зобразити наступним чином:

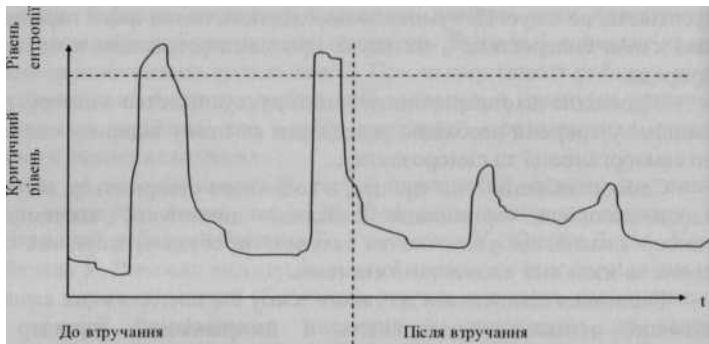


Рис. 2.1. Вплив втручання держави на рівень ентропії в економіці

Недоліком при цьому, є те що державі багато в чому доводиться діяти навздогад, використовуючи ймовірно правильні фактори впливу Регулювання рівня оподаткування, зміна податкових ставок є різновидом державного втручання. Слід відмітити, що природа впливу податків на рівень ентропії в економічних системах має подвійний вплив: з одного боку, вони! підвищують загальний рівень ентропії, так як порушують процеси нормального функціонування ринкових механізмів і збільшують особисті ентропії економічних суб'єктів -платників податку; з іншої сторони! податки є потужним інструментом щодо недопущення «перегріву 11 економіки.

Виходячи з цього, значення податків особливо зростає в періоди криз, коли економіка знаходиться в точках бифуркації, в стадії неупорядкованості та хаосу. На думку західних теоретиків, більшість інших економічних регуляторів в такі періоди виявляються малоефективними, оскільки вони 1 вмонтованими і при системному колапсі економіки їх вплив нівелюється.! Податки, ж будучи зовнішнім щодо системи регулятором, дозволяють продовжувати здійснювати вплив.

Підсумовуючи вищезначене, слід відмітити, що податок в сучасному світі є складним соціальним інститутом, що володіє тривалою історією

і і оновлення, відображає рівень суспільного розвитку в економічній, ІІ п.іурній, соціальній, політичній та інших сферах.

2.4. Економічна роль держави та її вплив на процеси оподаткування!

Правильна економічна політика у вирішальній мірі залежить від правильної оцінки того, які види діяльності належать державі, а які людям...

Маргарет Тетчер «Роки на Даунінг-стріт», 1995

Вивчення законів вільної гри економічних сил - ... призвело до визнання необхідності... регулювання цієї гри суспільною владою.

Михайло Туган -Баран овський



*Конфуцій (Кун-Цзи, Кун Фу-Цзи)
(551 рік до н.е. -479рік до н.е.)
китайський мислитель і філософ, засновник
філософської системи, відомої як
конфуціанство.*

*плаче жінка. Учень
жінки її дітину.»*

*Конфуцій відповів: «Це жахливо». З згодом
приїжджають в інше село, і бачать, що всі місцеві жителі плачуть. «Чому
плачуть тут?» - запитав Конфуцій. Учень відповів: «Податки, вчителю,
дуже великі». На що Конфуцій відповів: «Бачиши, податки набагато гірші від
саблезубого тигра. Задай про це, коли будеш л 58
управляти державою»*

З книги Лао Цзи «Дао Де Цзин» (IV-III ст. до н. е.)

Однією із центральних суперечностей будь -якої політичної системи, що слід відмітити є результатом різноманітних ідеологічних доктрин політичної (філософії та ідеології)* є питання про межі діяльності держави. Мета та цілі державного втручання еволюціонуючи протягом століть першопочатково зводились до захисту фізичної особи у феодалні часи до сучасних форм захисту соціальних і економічних прав індивідів, включаючи структуру власності в суспільстві, політику оподаткування, шляхи фінансування суспільних послуг, рівень контролю та відповідальності і обсяг регулятивного впливу держави.

Наприкінці минулого століття на світовій політичній арені переважаючими були дві політичні моделі, що відрізнялися рівнем

державного втручання: соціалістична та капіталістична. Проте, обидві воі володіючи рядом недоліків не є ідеальними. Так, соціалістична систеі внаслідок неспроможності збільшення продуктивності діяльності, орієнтац: на маргінальні верстви суспільства, відсутності сприяння підприємницькі ініціативи, жорсткий командно-адміністративний вплив дискредитували се(у ряді країн.

За описом одного з провідних економістів Фонду Карнегі та докто| філософи Бранко Мілановіча крайній варіант державного соціалізм характеризується тим, «що всі економічні рішення ухвалює держава. Де факто існує лише один економічний агент - держава. Ступінь свободи д: окремих підприємств нульовий: всі рішення щодо цін, кількості затрачени факторів виробництва та обсягу виробництва, фірм -постачальників та фір -покупців уже ухвалено. Окремі підприємства є просто підрозділам 59 національної економіки» .

На думку Джозефа Е. Стіглііа існує ряд причин краху соціалістичні системи:

концентрація повноважень на ухвалення економічних рішен здійснювалась неправильно, особливо через відсутнісі інформації для їх ухвалення; I

при виробництві, перевага надавалась кількісним показникам а не якісним;

відсутність стимулів (заробітної плати або рівня життя) ді заохочення до більшої економічної ефективності;

відсутність системи бухгалтерського обліку та ціюоутворення, яв б забезпечувалась надійними економічними даними;

нездатність до конкуренції як засобу досягнення економічні винагороди або якості продукції.

На сьогоднішній день переважна кількість національних економік у емп належить до змішаних економік, головною рисою яких є наявнісі потужного приватного сектора який регулюється державним втручанням Я допомогою законодавства та політики оподаткування.

Ринкова система володіючи певним набором позитивних характеристик все ж вступає у суперечність з економічною рівністю та демократичним цінностями. Як слушно відмітив лауреат Нобелівської премії з економік! Джеймс Тобііі *«ринковий механізм породжує більше нерівності, ш'ж узгоджується з демократичними цінностями. Джерела цієї нерівності де можна виправити, не пожертвувавши гнучкістю та ефективністю ринков.І економіки. Отже, перерозподіл державної скарбниці стає необхідним»*^{*60}. I

На думку одного з провідних економістів Фонду Карнегі та докторі філософії Бранко Мілановіча, державне втручання, загалом, - це будь яІ дія, що:

а) обмежує сферу вибору економічного агента;

Державні фінанси: Теорія і практика перехідного періоду в Цен тральній Європі/ Пер. З англ.. -К.: Основи 1998. -с. 19

⁶⁰ Державні фінанси: Теорія і практика перехідного періоду в І Центральній Європі / Пер. З англ.. -К.: Основи 1998. -с. 19

- б) робить економічного агента не повністю відповідальним за свої рішення;
- в) накладає певні витрати недіяльність агента.

Виходячи з вище означеного визначення державного вірування, останнє ніодиться до наглядку за дотриманням законодавства.

Проте, одним із найбільш дискусійних питань що стосуються в ржавного втручання є його рівень або межа. Незначний або недостатній рівень державного втручання призводить до певних прогалин щодо належного забезпечення суспільними благами та гарантіями певних верств суспільства, а надмірний рівень державної опіки в свою чергу зумовлює іростання бюрократичного апарату, що згубно впливає і на ефективність ліржавної політики і на рівень наданих державою послуг.

Ефективність державної діяльності можна визначати з позицій нормативної та позитивної економіки. Нормативна економіка — напрям в економічній науці, який оцінює цілі економічного розвитку, тобто міркування про те, якою повинна бути економіка. Нормативна економіка має рекомендаційний характер, оскільки виносить оціночні судження про те, і ким світ має бути. Позитивна економіка констатує факти і залежності між ними, не використовуючи суб'єктивні судження. Позитивні твердження мають описовий характер. Позитивні та нормативні методи аналізу державної політики є базовими для визначення її ефективності, оскільки оцінка індивідів на основі позитивних оцінок зумовлює подальше прийняття політичних рішень, які є базисом для нормативного аналізу соціальної та економічної складової державної політики.

Загалом розрізняють декілька теорій щодо рівня державної участі. Однією з найбільш поширених концепцій є теорії класиків Адама Сміта та Д І'кардо, які вважали, що ринкова економіка повинна розвиватися на основі саморегулювання. Тип економіки що ґрунтується на абсолютному державному невтручанні ніколи не існували у розвинених країнах світу. За образним висловом Олівера Танзі «*будь -яке організоване суспільство вимагає деяких товарів і послуг, технічні характеристики яких (неподільність, спільність виробництва, тощо) роблять неприбутковими їхнє іабезпечення приватним сектором. Сюди відноситься оборона, закон і порядок, правосуддя, початкова освіта та забезпеченість дорогами¹*». Крім того, криза капіталістичної економіки 1929-1933 рр. ознаменувавши кінець "ери" вільного підприємництва, засвідчила, що ринкова економіка без втручання держави розвиватися не здатна, що спрямовувало філософію державного впливу до лозунгу «laissez- faire».

Laissez-faire, принцип невтручання - термін, що використовується для опису державної політики в суспільстві що допускає подіям приймати їх власний напрям. Даний термін - французький вислів, що буквально означає «не заважайте», «дозвольте зробити» "to leave alone" or "to allow to do". Термін часто використовується для

позначення різних економічних і політичних принципів, які полягають у прагненні звести до мінімуму або усунути державний вплив в переважній більшості або в усіх аспектах життя.

Ця фраза походить з зустрічі в Ліоні в 1680 році між французьким міністром фінансів Жан -Батист Кольбером і групою французьких купців на чолі з Франсуа Лежандром. Коли міністр фінансів запитав, як французька держава може бути корисним купцям, Лежандр просто відповів : "Не заважайте".

Перша літературна згадка використання принципу *laissez faire* зустрічається в 1736 р. в рукописах Рене-Луї де Бос де Польмі маркіза д'Аржансона, одного з захисників вільної торгівлі, та міністра іноземних справ при Людовіку XV ("Memoires et journal inedit du Marquis d'Argenson", Париж, 1858, т. V). В 1751 р. той же афоризм зустрічається в в другій в анонімній статті д'Аржансона в "Journal Economique"⁶².

Д'Аржансон, був більш відомим подібним, але менш відомим словом "Pour gouverner mieux il faudrait gouverner mo ins" і який отримав більш широку популярність в скороченій формі "Pas trop gouverner" ("Управляйте не дуже багато"). Тісний зв'язок цих двох афоризмів вказує на те, що вислів *Laissez faire* з'явився як свідомий протест проти утисків всюди сутньої поліцейської держави.

Лозунг «*Laissez faire*» був популяризований Вінсентом де Гурне, французьким інтендантом торгівлі в 1750-их, палким прихильником відміни обмежень на торгівлю, регулювання промисловості і економічного процвітання в Франції. Гурне трансформував вище означений вислів додавши на власний розсуд у "*Laissez faire u laissez passer*" (Дозвольте діяти і дайте пройти). Це відбулося у 1758 р., при розмові Гурне з Мірабо, в присутності інших фізіократів. До Гурне, П'єр Лепезан де Буазільбер проголосив вислів "*on laisse faire la nature*" ("Нехай природа йде своїм шляхом).

Зазалом, вислів *Laissez faire* et *Laissez passer* з'являється вперше в 1768 році в журналі фізіократів "Ephemerides du Citoyen", в статті старшого Мірабо "La depravation de l'ordre legal" з посиланням на Гурне.

Англомовним варіантом лозунгу є вислів Джеремі Бентама в ("Observations on the restrictive and prohibitory commercial System", 1821) як «*Leave us alone*».

Необхідність державного регулювання ринкової економіки теоретичної обґрунтував англійський економіст Дж.М.Кейнс в книзі "Загальна теорія] зайнятості, процента і грошей"(1946). Дана теорія набула застосування на І практиці в економіці США (в 50-ті роки) і принесла певні позитивні результати у господарській діяльності. В подальшому теорія державних регулювання Кейнса лягла в основу економічної політики майже всі] розвинутих капіталістичних країн.

⁶² Laissez faire, telle devrait etre la devise de toute puissance publique, depuis que le monde est civilised Detestable principe que celui de ne vouloir grandir que par l'abaissement de nos voisins! Il n'y a que la mechanceti et la malignite du coeur de satisfaites dans ce principe. et l interet y est oppose. Laissez faire. morbleu! Laissez faire! («Невтручання»), ось що повинно бути девізом кожного державного органу, завдяки якому світ" цивілізованим ... Огидним є той принцип, який не дає нам рости, тільки завдяки приниження наших сусід Існує тільки злість і недоброзичливість душ. задоволених цим принципом, і зацікавлені люди виступаю проти цього. Не втручайтесь. Не втручайтесь!»

Однією з найбільш популярних концепцій державної політики що є носить популярною у розвинених країнах світу є монетаристська модель, яка поєднує втручання держави в економічне життя виключно регулюванням грошової маси, тобто проведенням монетарної політики. При цьому і і верджується, що стійка грошова одиниця через механізм автоматичного досягнення рівноваги (ринковий механізм) рано чи пізно, але стабілізує економічну ситуацію в країні.

Ідеї монетаризму були застосовані на практиці у 80-х роках в США, Великобританії та інших країнах, що принесло свої результати в стабілізації економіки; вони відомі під назвою «рейганоміки» і «тетчеризму», адже саме І* і* Г'ейган і М.Тетчер змінили курс від кейнсіанства до монетаризму.

Загалом виділяють чотири основні типи ролей які виконує держава. Вони взаємодіють у багатьох сферах:

алокативна роль - виправлення викривлень у розподілі ресурсів;
розподільча (перерозподільча) роль - дотримання критерію справедливості;
регуляторна роль - введення в дію законів та інших видів регулювання для того, щоб ринкова економіка функціонувала ефективно;
стабілізаційна роль - макроекономічні функції уряду щодо контролю за інфляцією, безробіттям та економічним зростанням⁶⁴.

Питання економічної ролі держави та ефективність її діяльності є об'єктом дослідження економістів - теоретиків більше трьох століть, історично трансформувались у поступове усвідомлення держави як активного суб'єкта економічної діяльності, адже саме від ступеню дієвості економічних реформ, ефективного функціонування фіскальних механізмів, і забезпечується динамічне та ефективне зростання національної економіки і підвищення рівня добробуту громадян.⁶⁴ Проте, збільшення державних витрат, ріст бюрократичного апарату передують збільшенню державного сектору, що на думку Дж. Б'юкенена є „загрозою Левіафана”⁶⁵

Противники розширення державного апарату виступають за мінімальну присутність держави в економіці. Р. Нозік в своїй роботі „Анархія: держава і утопія” вказує, що функції держави повинні бути зведені лише до захисту від насильства, злочинства та ін., а примус повинен застосовуватись лише до осіб, що порушують закони і суспільні норми. Всі інші функції, на думку вченого рано чи пізно стають посяганням на права особистості, і тому їх виконання не оправдане.

⁶⁴ Державні фінанси: Теорія і практика перехідного періоду / Центральної Європи / Пер. З англ.-К.: Основи. 1998. -с.64

Масліченко С.О. Економічна роль держави. Економічні реформи сьогодні.. №38.2001.

І Івсєв Р. Теория общественного выбора. Учебно -методическое пособие. Вопросы экономики №5. 2003. с.136-148



Під терміном Левіафан в біблійній та міфічній літературі скандинавських народів, в членних легендах народного фольклору (Йормунганд) розумівся монстр, біблійне морське чудовисько, потвора.

Левіафан зображається в Біблії як страшна потвора, наділена величезною силою, якої жахаються і від якої ховаються навіть найбільші силачі. Левіафан створений безстрашним і на землі йому немає подоби.

"...на сам вигляд його упадеш. Нема смільчака, щоб його він збудив..." (Йов 41:1-2)

Левіафан згадується в Біблії

або як приклад незбагненності божественного творіння:

"Які то численні діла Твої, Господи, Ти мудро вчинив їх усіх, Твого творива повна земля! Ось море велике й розлогошироке, там повзоче, й числа їм немає, звірина мала та велика! Ходять там кораблі, там той левіафан, якого створив Ти, щоб бавитися йому в морі. Вони всі чекають Тебе, щоб Ти часу свого поживи їм дав." (Пс. 103:24-27)

За Томасом Гоббсом Левіафан - казкове всепоглинаюче чудовисько - є символом держави, що описана ним у трактаті «Левіафан, або Матерія, форма і влада держави церковної і громадянської».

Ідея "Левіафана" полягає в тому, що людям жилося погано і вони вирішили укласти суспільну угоду і заснувати державу заради суспільних інтересів, але створивши, віддали їй все. Тож вона претендує не тільки на керування людьми, але й на їх майно, життя і, що найжахливіше, на їх внутрішній світ та релігійні переконання. В Частині II "Про державу" Трактату "Левіафан" в главі 17 «Про причини виникнення і встановлення держави Гоббс зазначає: "...таке народження того великого Левіафана, чи вірніше того смертного Бога, якому ми під владою безсмертного Бога зобов'язані своїм миром і своїм захистом."

Дж. Б'юкенен, автор робіт: «Чиста теорія державних фінансів (1949)» «Індивідуальний вибір при голосуванні і ринок» (1954), «Розрахунок згоди Логічні основи конституційної демократії» (1962 разом з Г. Таллок) «Державні фінанси в демократичному процесі» (1967), «Межі свободи. Між анархією і Левіафаном» (1975), «Демократія в дефіциті» (1978, спільно з А. Вагнером), «Влада оподаткування» (1980 спільно з Дж.Бренненом) та ін.

Б'юкенен, як і інші представники неінституціоналізму є палким противником державного втручання в економіку, оскільки на його думку при виборі певної політики базовими повинні бути шляхи обмеження державно-регулювання. Визнаючи, що існуюча демократична система далека від ідеал (обмежує права людини, ігнорує інтереси значної кількості людей і т.д. Б'юкенен доходить до висновку, що необхідна розробка оптимальної

механізму вироблення економічної політики. І саме у ньому на думку вченого є суть теорії суспільного вибору.

За Б'юкененом політичні рішення - це лише вибір альтернативних варіантів, пошук яких здійснюється подібно до того, як це відбувається на іричайному ринку. Особливості політичного ринку полягають у тому, що якщо на звичайному ринку люди міняють гроші на товар (або продукт на продукт), то в політиці платять податки в обмін на суспільні блага. Але хоча споживачем суспільних благ є не окрема людина, а суспільство в цілому, тим не менше, в політиці, як вважає Б'юкенен, все ж таки існує певна аналогія вільної торгівлі. Ця згода між людьми, властива будь-якому виду обміну. На його думку, однотайність, досягнута учасниками колективного вибору в політиці, є аналогічно добровільному обміну індивідуальних товарів на ринку.

Дж. Б'юкенен ставить під сумнів тезу, що отримання вигоди явно домінує в економічній сфері, оскільки вважає що люди не прагнуть максимізувати свою корисність, а намагаються реалізувати суспільний інтерес, або загальне благо.

На думку Б'юкенена, людина максимізує корисність, як у ринковому, так і в політичному обміні, проте, приймаючи відповідні рішення, політики, виходять зі своїх приватних інтересів, які далеко не завжди відповідають інтересам суспільства. Політичні діячі думають про те, як забезпечити успіх на виборах, отримати голоси виборців з найбільш поширеним заходом - нарощення державних витрат. Але цим стимулюється інфляція, а потім має місце збільшення бюрократичного апарату, і у підсумку уряд концентрує у своїх руках все більшу владу. Держава - це люди, які використовують урядові установи у власних інтересах.

Принципу добровільної згоди громадян сплачувати покладений на них податковий тягар дотримувався Д. Локк. Він писав: *«справедливо, що уряди не можуть функціонувати без великих витрат, і кожен, хто користується своєю часткою захисту, повинен платити зі своєї майна свою частку на його утримання. Але все ж таки це повинно робитися з його власного згоди, тобто за згодою більшості, яке дає його або саме, або через обраних ним представників. Адже якщо хто-небудь буде претендувати на право накладати і стягувати податки з народу своїй власною владою і без такої згоди з боку народу, то він тим самим зазіхає на основний закон власності та перешкоджає здійсненню мети уряду. Адже яким правом власності може у мати на те, що інший може по праву взяти собі, коли йому заманеться? »*

Незважаючи на яскраво виражений теологічний характер поглядів цих мислителів, в їх теорії чітко простежується ідея про податок як частину майна, яку слід віддати державі в обмін на охорону решті його частини. Обмін носить не обов'язково еквівалентний, але вигідний характер. Національні збори Франції в XVIII столітті оголосило податок *«загальним обов'язком всіх громадян і ціною тих вигод, які приносить їм суспільство»*.

Ситуаційна вправа:

1. Ознайомтесь з твором Фредеріка Баста «Держава»:

Я б дуже бажав, щоб встановили премію не 500, а 1 мільйон франків і нагородженням ше хрестами і стрічками для видачі їх тому, хто дав би хороше, просте! зрозуміле визначення терміну « Держава».

Яку величезну послугу зробив би він суспільству!

Держава! Що це таке? Де вона? Що вона робить? Що має робити?

Те, що ми знаємо тепер про неї - це якась таємнича особистість, яка, напевно, більш всіх на світі клопочеться, більше всіх метушиться, більше всіх завалена роботою, з якої більш за всіх радяться, яку більше всіх звинувачують, до якої частіше за всіх звертаються воляють про допомогу.

Я не маю честі знати Вас, шановний пане, але ютовий на яке хочете парі - оди проти десяти - що ви протягом уже шести місяців займаєтеся складанням утопій, і б'юс об заклад - один проти десяти, - що виконання Ваших утопій Ви покладаете на Державу. ■ Ви, вельможна пані я впевнений в цьому, від усього серця бажаєте вивчити вс страждання бідної людини і були б дуже раді, якщо б Держава прийшла вам на допомогу.

Але на жаль, нещасна Держава, подібно Фігаро, не знає, кого слухати, в який бі повернутися. Сто тисяч голосів з друкованих джерел і з трибуни кричать їй всі разом:

"Організуйте працю робітників!"

"Викорінгть егоїзм",

"Придушїть нахабство і тиранію капіталу",

"Зробіть дослїди з гноєм і яйцями",

"Обплетїть країну залізними дорогами",

"Оросїть рівнини", "Посадїть лїс в горах", "Побудуйте зразкові ферми",

"Відкрийте упорядковані майстерні", "Населїть Алжир", "Вигодуйте дїтей", і

"Навчїть юнацтво". Підтримайте старїсть ", "Розїшлїть жителїв мїст по селак",

"Врівноважте вигоди всїх галузей промисловостї",

"Дайте в борг грошї без відсотків всякому, хто бажає їх отримати",

"Звільнїгть Італїю, Польщу, Угорщину",

"Навчїть верховоїзди коня",

"Заохочуйте мистецтво, дайте нам музикантїв і танцюристїв",

"Заборон пь торгївлїю і заодно створїть нам торговий <|мюг",

"Вїддайте їстину і засїйте в наші голови насїння розуму. Призначення Держави просвїщати, розвивати, розширювати, змїцнювати, звеличувати і освячувати душу І народїв ".

"Але панове, хвилину терпїння, - жалїсливо відповідає Держава. - Я постараюся задовольнити Вас, але для цього менї потрібнї деякї кошти. Я заготовляю проекти п'ятї або шести податкїв, зовсїм нових їсамих благословенних у свїтї. Ви побачите самї, з яким задоволенням будуть платити їх ".

Але тут пїднявся страшнїй крик: "У-у! Нїчого сказати, не велика заслуга зробив що-небудь на такї кошти! До чога ж тодї і називатися Державою? Нї Ви киньте Вашї податки, ми ж вимагаємо ще скасування старих податкїв. Знищїть податок на сїль, на напої на лїтературу, патенти, а так само побори ".

Серед цього гамору, пїсля того як країна два або три рази змїнювала свою Державї за те, що вона не задовольняла всїх вимог, я хотїв би зауважити, що вона страждай протирїччям. Але, Боже мїй, на що я наважуюся?! Краше було б зберегти менї це І зауваження про себе.

І ось я назавжди скомпрометований, тепер всї вважають мене людиною без серцї без душі, сухим фїлософом, індивідуалїстом, буржуа - одним словом, економїста англїйської чи американської школи.

О, вибачте мене, великі письменники, які не перед чим не зупиняються, навіть перед протиріччями. Я, звичайно, не правий, я охоче відступаю. Я нічого так не бажаю, будьте впевнені в цьому, як якщо б Ви дійсно відкрили поза нами існуюче благодійну і невичерпну у своїх благодіяння істоту, що називається Державою, яка мала б напоготові м'яб для всіх ротів, роботу для всіх рук, капітали для всіх підприємств, кредити для виправлення всіх проєктів, олію для всіх ран, цілющий бальзам для всіх страждань, поради на випадок будь-яких ускладнень, рішення по всім сумнівам, істину для всіх умів, розваги від всякої скуки, молоко для дітей, вино для старців, яка передбачала б усі наші потреби, попереджала б всі наші бажання, задовольняла б нашу допитливість, виправляла б усі наші промахи, всі наші помилки і позбавляла б нас від усякої передбачливості, обережності, проникливості, небезпеки, порядку, економії стриманості і без жодних зусиль.

І чому мені не бажати цього? Йі-богу, чим більше я міркую про це, тим більше переконуюся, як це було б зручно для всіх, мені ж самому хочеться скоріше скористатися цим невичерпним джерелом багатства і світла, цим непогіршним радником, якого ви кличете Державою.

Ось чому я й прошу, щоб мені показали, визначили його, і ось чому я пропоную шнувати премію для того, хто перший відкриє цього Фенікса. Погодьтеся ж зі мною, що це дороге цінне відкриття ще не зроблено, тому що до цих пір все, що було під ім'ям Держави, народ миттєво перекидав саме за те, що вона не виконувала кількох суперечливих вимог програми.

Говорити чи що? Я боюся, щоб у цьому відношенні ми не стали іграшкою найстрашнішої ілюзії, яка коли-небудь опановувала розумом людини.

Людині властиво мати огиду до праці і страждань, а між тим вона призначена самою природою страждати від поневірянь, якщо не візьме на свої плечі весь тягар праці, їй іалишається тільки вибрати одне з цих двох зол. Але що треба зробити, щоб уникнути і ого й іншого? До цих пір вона знаходила для цього тільки один засіб - користуватися працею свого ближнього - і ніколи не знайде іншого. Треба зробити так, щоб праця і «вдоволення не розподілялися між усіма в природній пропорції, але щоб вся праця падала на частку одних, а всі задоволення життя припадали на частку інших. Звідси рабство і розкрадання, в якому б вигляді вони не виявлялися: у вигляді війн, лицемірства, насильства, угисків, обманів, жажливих зловживань іт.д. Потрібно ненавидіти і боротися з угискачами, але все-таки не можна дорікнути їх утому, що вони не послідовні

З одного боку, рабство, хвала Господу, відживає свій вік. З іншого боку, хоча існуюча тепер можливість для кожного захистити своє добро ускладнює всяке пряме і відкрите викрадення, проте зберігається ще нещасна первісна схильність, притаманна всім людям, - ділити складні дари життя на дві частини, на одних валити всю важкість праці і страждань, а для себе самих зберігати тільки задоволення цьому житті. Подивимося, в якій новій форм і проявляється цей сумний напрямок.

Гнобитель не тисне тепер гнобленого прямо власними руками - наша совість стала до цього занадто чутлива. Тиран і його жертва ще існують, але між ними помістився посередник - Держава, тобто сам закон. Чим, питається, найкраще можна заглушити докори совісті, а що ще краще - подолати опір? І ось всі ми з того чи іншого права, під тим чи іншим приводом звертаємося до Держави. Ми говоримо їй: "Я знаходжу, що співвідношення між моїми радощами життя і працею не задовольняє мене, і я хотів би для відновлення бажаної рівноваги між ними користуватися чим-небудь від благ мого ближнього. Але це небезпечно для мене. Чи не можете Ви допомогти мені в цьому? Не можете Ви дати мені гарне місце? Або побільше ускладнити промисловість моїх конкурентів? Або даром позичити мене капітали, які Ви відібрали у їх власників? Або виховати дітей моїх за казенний рахунок? Або дати мені премію у вигляді заохочення? Або забезпечити мене, коли мені виповниться 50 років? Тоді зі спокійною совістю я досягну своєї мети, тому що за мене буде діяти сам закон, а я буду користуватися всіма вигодами розкрадання, нічим не ризикуючи і не порушуючи нічийого обурення! "

Тому що, з одного боку, очевидно, що всі ми звертаємося до Держави з подібними вимогами, а з іншого боку, доведено, що Держава не може задовольнити одних, не посиливши тягар інших, то в очікуванні іншого визначення Держави я дозволю собі навести тут мою думку. Хто знає, може бути, воно і удостоїться премії. Ось воно.

ДЕРЖАВА - це величезний фікція, ДОПОМОГОЮ ЯКОЇ ВСІ, які намагаються жити ЗА РАХУНОК УСІХ.

У наш час, як і колись, кожен у більшому чи меншому ступені хоче користуватися працею ближнього. Піхто не дозволяє собі явно виражати це почуття, і всякий приховує його навіть від самого себе. Але як же ведуть себе тоді? Вигадують посередника і звертаються до Держави, якій кожен клас суспільства по черзі говорить так: "Ви, ям законно і чесно можете брати, беріть у суспільства, а ми поділимо". На жаль! Державі завжди занадто схильна дотримуватися такої пекельній пораді бо вона складається 1 міністрів, чиновників і взагалі людей, серцям яких ніколи не чуже бажання і які готові завжди якомога швидше тримається міцно за нього, примножити свої багатства і посилити свій вплив. Держава швидко метикує, яку вигоду вона може отримати з покладеної на неї суспільством ролі. Вона стане паненю, розпорядником долі всіх і кожного; вона бум багато брати, але зате їй і самій багато залишаться: вона додасть число своїх агенті розширить область своїх прав і переваг, і справа закінчиться тим, що вона доросте до пригнічуючих розмірів.

Але що слід гарненько зауважити собі це вражаюче осліплення суспільства на цей рахунок. Коли солдати переможно і радісно вводилили в рабство переможених, вони були, щоправда, варварами, але не були непослідовні Мета їх, як і наша, полягала в тому, щоб жити за рахунок інших, але вони ні в чому не суперечили їй. А що ми повинні думати про народ, який і не підозрює, що взаємний грабїж є все-таки грабїж, хоча він і взаємний! що він не став менш злочинний тому, що відбувається у встановленому законом порядку; що він нічого не додає до загального добробуту, а, навпаки, ще применшує його на всю ту суму, якої варта йому руйнівна посередниця, звана Державою?

І цю велику химеру ми накреслили для науки народу на фронтон і нашої конституції. Ось перші слова, якими починається її вступ:

Франція встановила республіку для того, щоб ... підняти всіх громадян на все зростаючий шабель моральності світла і добробуту".

Отже, за цими словами, Франція, тобто поняття абстрактне, закликає <іранцузів, тобто дійсно існуючих людей, до моральності добробуту іт.д.

Чи не означає це, за змістом цієїсамої ілюзії, чекати всякого блага не від самих себе а від чисьє сторонньої енергії? Чи не вказує це на те, що поруч і незалежно від французів існує ще якась добродесна, освідчена і багата істота, яка може і повинна вилити на них свої благодіяння? Чи не дає це право припускати, і притому без усякої потреби, що між Францією і французами, тобто між простим, скороченим і абстрактним поняттям про всіх особистостей в сукупності і між цими самими особистостями, існує ще якісь стосунки батька до сина, опікуна до опікуваного, вчителя до учня? Хто не знає, що інод виражаються метафорично і називають батьківщину ніжною матір'ю. Але щоб донеси наочно всю беззмістовність наведеного положення нашої Конституції, досить показати що воно не тільки легко, але і з вигодою для здорового глузду може бути виражене] зворотній формі. Так постраждала б точність вислову, якби у вступі було сказано "Французи влаштувалися в республіку, щоб закликати Францію на всезростаючий табелі моральності світла і добробуту"?

Яке ж значення має аксіома, в якій підмет і присудок можуть вільно переставлятися без шкоди змісту? Кожен розуміє, коли говорять : мати вигодувала дитину, але страшно було б сказати: дитина вигодувала матір.

Американці інакше розуміли ставлення громадян до Держави, коли в заголовку своє Конституції на креслили такі прості слова:

"Ми, народ Сполучених Штатів, бажаючи утворити більш досконалий союз] встановити справедливність, забезпечити внутрішній спокій, захистити, помножит!

суспільний добробут і забезпечити блага свободи собі і нашому потомству, постановляємо..."

Тут немає нічого змиренного, немає ніякої абстракції від якої громадяни вимагали б усього. Вони сподіваються тільки на себе, на свою власну енергію. (На превеликий жаль нікого в США вже немає близько 100 років! Мій? Бібелґу комент)

Якщо я дозволив собі критично поставитися до перших слів нашої Конституції, то не через метафізичної тонкощі, як це можна подумати, а просто тому, що, на моє переконання, це уособлення Держави служило в минулому і послужить в майбутньому рясним джерелом для всяких лих і революцій. (!!!)

І точно, суспільство з одного боку, Держава - з одної стоять як дві різних істоти; остана повинна вилити на останніх цілий потік людських радостей, а перше має право в підсумку вимагати їх від неї. Що має статися при цьому?

Адже Держава не з однією рукою не може бути такою. У неї дві руки - однією брати, і іншою роздавати або, інакше, одна важка, а інша легка рука. Діяльність другої за необхідності підпорядкована діяльності першої. Строго кажучи, Держава може брати і не віддавати, тчо й трапляється іноді. Це пояснюється пористою і липкою властивістю обох рук, в яких завжди утримується якась частина, а іноді все з повна, до чого тільки не торкається. Але чого ніколи не бачив, чого ніколи не побачити і чого припустити не можна - щоб Держава повертала суспільству більше, ніж скільки отримала від нього. Цілком нерозумно з нашого боку те, що ми стаємо щодо неї в положення якихось смиренних жебраків. Для Держави, безумовно, неможливо надавати приватні вигоди дежким особам без того, щоб не завдати більшої шкоди цілому суспільству.

Очевидно, стало бути, що Держава виявляється внаслідок наших повернених до неї вимогу зачарованому колі.

Якщо вона відмовляє робити добро, якого від неї вимагають, і її звинувачують у слабкості, небажанні, нездатності Якщо вони хоче виконати цю вимогу, то змушена тиснути народ подвійними податками, тобто робити більше зла, ніж добра, і накликати на себе загальну неприхильність з іншого боку.

Таким чином, у суспільства дві надії, у уряду два обіцянки: багато благ і ніяких податків. Так як надії і обіцянки суперечать один одному, то вони ніколи не здійснюються.

Чи не в цьому причина всіх наших революцій? Між Державою, яка роздає недійсні обіцянки, і суспільством, сповненим нездійснених надій, стає два класи людей: честолюбці і утопісти. Роль їх цілком визначається їхнім становищем. Досить цих шукачів популярності крикнути народу: "Уряд обманює тебе; якщо б ми були на його місці, то обсипали б тебе благодійнями і звільнили б від податків!" - І народ вірить, сподівається, робить революцію.

І лиш тільки друзі його заберуть владу в свої руки, як їх вже завалюють незліченними вимогами про вчинки. "Дайте ж мені роботи, хліба, посібників, грошей, освіти, колоній, - кричить народ, - і звільніть мене, як ви обіцяли мені, з пазурів скарбниці".

Нова Держава ніяковіє не менше колишньої тому що щодо неможливого дуже легко давати обіцянки, але не легко виконувати їх. Вона намагається вигадати час, який потрібен їй, щоб визріли її широкі проекти. Спочатку вона несміливо робить досліди: з одного боку, злегка розширює початкове навчання, з іншого - злегка змінює питний акциз (1830). Але фатальне протиріччя завжди стоїть перед ним лицем до лица: коли воно хоче бути філантропом, то мимоволі піклується про поповнення казни, а якщо відмовляється ВІЛ неї ТО мимоволі відмовляється і від філантропії.

Ці два обіцянки завжди і неминуче стикаються одна з іншою. Вдаватися до кредиту, тобто пожирати майбутнє, складає тепер єдиний дієвий засіб помирити ці обіцянки, і ось намагаються зробити трохи добра в цьому за рахунок більшого зла в майбутньому. Але такий прийом викликає привид банкрутства, яке губить кредит. Що ж залишається робити? Нова Держава відважно береться за справу: збирає сили навколо себе, душить

громадську думку, звертається до сваволі, насміхалися над своїми ж колишніми принципами, оголошує привселюдно, що управляти можна за умови бути не популярним - коротше кажучи, воно оголошує себе всеуправляючою.

Тут то і чекають її інші шукачі популярності: вони експлуатують ту ж ілюзію, йдуть тим же утвореним шляхом, досягають тих же успіхів і незабаром поглинаються тією ж прірвою ...

Прочитайте останній маніфест монтаньярів, випущений ними з приводу вибору президента. Вій, правда, задовгий, але загалом може бути виражений в таких словах; Держава повинна дати громадянам багато і брати з них мало. Це все та ж тактика або, якщо хочете, то та ж омана.

Держава зобов'язана даром "навчати і виховувати всіх громадян".

Вона зобов'язана:

"Давати загальну і професійну освіту, пристосування по можливості до потреби і покликань і спроможності громадян";

"Вселити в його свідомість про його обов'язки по відношенню до Бога, до людей і до самого себе; розвинути його почуття, схильності і здібності, нарешті, навчити його знати свою власну справу, розуміти свої інтереси і знати свої права";

Зробити для всіх науку та мистецтво, продукти думки, скарби розуму, всі розумом! насолоди, які звеличують і зміцнюють душу ";

"Виправляти всяку шкоду, зазанану громадянами від пожежі, повені та ін";

"Бути посередником між капіталом і працею і регулятором кредиту";

"Чинити серйозне заохочення і дійсне заступництво землеробства ";

"Викупувати залізні дороги, канали, рудники" (і, без сумніву, управляти ними з і тією ж промисловою здатністю, якою вона відрізняється);

"Викликати великодушні починання, заохочувати їх усіма залежними від нього засобами сприяти їх виконанню. Як регулятор кредиту, вона буде в широких розмірах заправляти промисловими і землеробськими асоціаціями заради забезпечення їх успіхів".И

Все це Держава повинна виконати, однак без шкоди тих обов'язків, які тепер лежать на ній. Так, наприклад, вона повинна завжди зберігати загрозливий вигляд перед іноземцями, тому що "ми, - кажуть підписалися під цією програмою, - пов'язані цією святою солідарністю і минулим республіканської Франції, несемо наші обіги і наші надії за перешкоди, споруджуємо деспотизмом між народами; прав ж, яких ми бажаємо для себе, бажаємо ми для всіх, хто страждає під гнітом тиранів; ми хочемо, щоб наша славна армія була в разі потреби також і армією свободи ".

Ви бачите, що "м'яка рука" Держави, це "добра" рука, всім дає і все розподіляє, буде дуже зайнята під час правління монтаньярів. Ви думаете, може бути, що стільки ж робіт буде і для "жорсткої" руки, яка просовується у наші кишені і спорожняє їх?

Розчаруєтеся. Шукачі популярності погано знали б свою справу, якщо б не вміли і виставити на показ тільки "м'яку" руку і ховати іншу - "жорстку". Управління їх буде суцільним святом для всіх платників.

"Податок, - говорять ці люди, - повинен падати тільки на надлишок, а не на предмети необхідності".

Хіба не настане чудний час, коли скарбниця, для того, щоб обсіпати нас своїми благодіяннями, буде задовольнятися тим, що скоротить наші надлишки?

Але це ще не все. Монтаньяри думають ще й про те, щоб "податок втратив свій примусовий характер і був лише справою братства".

Сили небесні! Я знав, що тепер в моді пхати братство, але я й не підозрював, що його можна поставити в заголовку окладного листа збирача податків.

Роз'яснюючи подробиці справи, ті, хто підписалися під програмою сповіщають:

"Ми хочемо негайного знищення податків па предмети першої необхідності, як то сіль, напоїта іп; перетворення поземельного податку, Октруа, патентного збору; дарового правосуддя, тобто спрощення форми та скорочення витрат" (тут мається на увазі, ймовірно, гербові мита).

Отже, поземельний податок, Октруа, патентний збір, гербові мита, сіль, напої, пошта і усі нічого не забуто. Ці панове відкрили секрет, як дати гарячу роботу одній "м'якої" руці Держави і паралізувати його "жорстоку" руку.

До вас звертаюся я тепер, мій неупереджений читач, з таким питанням: хіба все це не штучність, та ще небезпечне дитячість? Якже народу не робити революцій на революціях, коли вже вирішено не зупинятися до тез пір, поки не здійсниться це протиріччя - "нічого не давати Державі, але отримувати від нього якомога більше?"

Чи не думають, мабуть, що мантаньяри, досягнувши влади, не стануть жертвами тих <ке самих способів, які вони вживають, щоб оволодіти нею?

Громадяни! У всі часи були відомі дві політичні системи, і обидві вони спираються на поважні підстави. За однією системою Держава повинна багато давати, але вона має і багато брати. Зрештою, ця її подвійна діяльність не повинна давати себе відчувати. Доводиться вибирати одну з цих двох систем. Що ж стосується третьої системи, що вона полягає в тому, щоб вимагати всього від Держави, але нічого не давати їй, то погодьтеся, не> це химера, безглуздість, як дитина, небезпечно протиріччя. Ті, хто прикриваються цією системою, щоб доставити собі задоволення звинувачувати всі уряди в безсиллі і таким чином ставити їх прямо під ваші удари, тільки лестять вам і обманюють вас або, на худий кінець, самих себе.

Що стосується нас, то ми думаємо, що Держава є не що інше (та й не повинно бути нічим іншим), як громадською силою, встановленою не для того, щоб служити громадянам знаряддям гноблення і взаємного ірабежу, а навпаки, для того, щоб полегшити кожному своє і сприяти царству справедливості та безпеки.

2. Висловіть свої міркування з приводу прочитаного.

Питання для самоконтролю:

1. *Перерахуйте теорії походження держави. Яку роль в даних теоріях підводиться процесам оподаткування?*

2. *Охарактеризуйте спільні та відмінні риси технологій оподаткування в стародавніх державах.*

3. *Чия з теоретиків фіскальної теорії точка зору щодо періодизації оподаткування найбільш прийнятна Вам?*

4. *В чому проявляється вплив держави на процеси оподаткування?*

5. *Охарактеризуйте суть та еволюційні зміни парадигм оподаткування.*

6. *Назвіть існуючі тлумачення податку подані вітчизняними та зарубіжними теоретиками*

7. *Які міркування лежать в основі періодизації здійсненої вітчизняним теоретиком Мельником В.?*

8. *Визначте найбільш прийнятну Вам періодизацію оподаткування. Обґрунтуйте думку.*

9. *Як тлумачиться сутність оподаткування у Святому Письмі?*

10. *Яким чином обґрунтовувалась необхідність оподаткування в середні віки в Західній Європі?*

ТЕМА 3. РЕТРОСПЕКТИВНИЙ ОГЛЯД РОЗВИТКУ ОПОДАТКУВАННЯ В ОКРЕМИХ СУСПІЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИХ ФОРМАЦІЯХ

*Жодне суспільство не в стані обходитися без податків
Ф. Нітти*

3.1. Податки в стародавньому світі

Виникнення податкових відносин сягає зародження історії людської і цивілізації. Податки існували ще в глибокій давнині, задовго до появи цивілізованого ладу, тільки називались по-різному і методи стягнення їх | були не однаковими у різних народів.

Податки не є категорією властивою лише державі: в общинах і племенах: існували збори, різноманітні форми вилучення частини доходу в кожного учасника суспільства для підтримки його обороноздатності, набуття матеріальних суспільних благ і інших цілей, в тому числі вмилоствлення певного бога чи божества у різноманітних релігійних культах або, для забезпечення достатку правителя.

Податки в стародавньому світі не були продуманою системою, їх механізм формувався хаотично. Першопочатково, податки існували у вигляді і безсистемних платежів (нерегулярно сплачуваних), що носили переважно натуральну форму, зокрема: продукти, зерно, тканини, дорогоцінності, участь в військових походах, утримання палаців, суспільних будівель і військових формувань, зведення укріплень навколо міст, побудова храмів і доріг та ін. - це все різновиди податкових зобов'язань.

З появою державного ладу, формуванням відносин власності і зміцнення товарно -грошових відносин, податки повсюдно набувають виключно грошову форму та сприяють появі перших систем оподаткування. В цей час виникає товарне виробництво і формується державний апарат управління і примусу (службовці, військо, судова система), необхідністю утримання яких і обумовлювало виникнення оподаткування. Для утримання апарату управління і війська необхідні були кошти, тому в усіх державах Давнього світу були прийняті закони, що зобов'язували громадян платити податки.

В *Шумерському царстві*, на початку XX ст. до н.е. посилення державної влади здійснювалось завдяки впливу верховного жерця і правителя, в функції якого входило будівництво ірригаційних споруд, контроль за своєчасністю повнотою податкових надходжень в казну.

Досить цікавими були фіскальні норми запроваджені в Хетській державі, | що виникла в XVIII ст. до н.е. в східній частині Азії, правова база якої була | реалізована в так званих Хетських законах.

Уривок з Хетських законів

§ 46. Якщо хто -небудь має в поселенні спільноти в якості «івару» поле саххана, то якщо йому було дане все поле, то він повинен нести луїці. Якщо йому була дана лише частина поля, не повинен нести луїці, його повинні виконувати люди з будинку його батька. Якщо від поля власника «івару» йому відріжуть частину «куле» або якщо люди общинного поселення дадуть йому поле, то він повинен нести луїці.

§47. Якщо хто -небудь візьме поле як подарунок царя, то він не повинен нести луїці. Цар візьме зі столу хліб і дасть йому.

Якщо хтось купить все поле «людини служби», то необхідно спитати царя, і той хто купив поле повинен нести луїці, яку визначить цар.

*§ 50. В людей священного звання, які мають обрядову владу в містах Неріке, Арінні і Ціппаланде (культових містах вищого божества - покровителя хетської державності, і жреців в усіх містах будинки вільні, але люди їх спадкової частки повинні нести луїці **.*

Одним із наріжних каменів формування Хетських законів було визначення обов'язковості сплати податків та виконання військового обов'язку членами сімейних общин відповідно до розміру земельних ділянок. Було передбачено покарання і пільги щодо окремих іруп населення. Так, втеча платника зумовлювала необхідність обробки поля і сплати податків мешканцями даного поселення. А землі, що залишалися, за рішенням правителя заселялися людьми -колішніми військовополоненими, причому за

” Луїці (приблизний переклад «бар шин а», «відрубна повинність») - державна трудова повинність, яка нершопочатково поширювалась на всіх працездатних членів хетського суспільства, крім привілейованої вищої знаті.

Луїці полягало в баршинній роботі на чужих полях, ремонті доріг, наколюванні льоду на користь палацу, храму, або особи, якій держава довірила здійснення луїці. Луїці носило поземельний характер, ним оподатковувались і суспільні і державні наділи. Ті чи інші особи або господарства могли бути повністю або частково звільнені від луїці особливим розпорядженням царя.

Куле -громадська рада.

«Саххан» (приблизний переклад -«данина, оброк, служба») -хетський термін, що відображає певну державну повинність, що полягала в наданні визначених послуг на користь хетської держави (або на користь тих людей, яким держава надавала право отримання саххану), що були обов'язковими для осіб, як утримувачів (добровільно чи примусово) земельних наділів, оподаткованих відповідним «сахханом». До «саххану» відносились передусім обов'язкові натуральні виплати державі (продуктами харчування, предметами сільськогосподарського та ремесельного виробництва, худобою). Крім того, «сахханом» називалось також виконання військово і адміністративно -посадових, а також обслуговуючих функцій при дворі і взагалі на державній службі

«Поля саххана» (присвоєння відповідного статусу одному з общинних наділів) особам, які при любому зборі війська постійно виставлялись би в царське військо від общини в цілому, для того щоб інші члени общини залишалися вільними від виконання військового обов'язку. Такі люди ставали фактично службовими особами, а їх обов'язок виходить від імені общини в військові походи вважалося «сахханом», а їх земля оголошувалась «полем саххана» і обліковувалась (вносилась в кадастр) державною адмін істрацією.

«Саххани» часто конкретизуються за характером виплат («шоденний саххан») або по особі і установі, на користь якої його несли («саххан царя і цариці», «саххан такої-то посади» та ін.).

умови що вони будуть виконувати всі повинності і обов'язки як і інші чле громади.

Даним громадянам надавалися пільги, що полягали у ір'юхрічно пільговому режимі без сплати податків, що зумовлювалось необхідні: організації господарства.

В Асирії, стародавній семітській державі що існувала у північ! Месопотамії у II -I тисячолітті до н.е., царем Тіглатпаласаром було здійснен ряд реформ щодо поділу держави на провінції з встановленням намісники які контролювали внутрішній порядок в країні і збір податків в казну царя.

При цьому, населення країни не лише платило подоходний, поземельн та храмовий податок, але ще й виконувало будівельні, іригаційні та інші види повинностей в натуральній формі.

Цікаво відмітити, що в історії Давнього Сходу бунти через збір податків практично не існували, так як все населення країни розуміло необхідність сплати податків для держави. Навіть слова податки і подати зі давньоасирійського перекладались як корисна робота.

Подати в Асирійській імперії стягувались натурою -кіньми, зерном, соломом, що в першу чергу було обґрунтовано військовим характером асирійської держави. Подать соломою складала 25 % врожаю, а зерном -10%.

Дань з завойованих територій стягувалась як продуктами сільського господарства (так звані приношення), так і у вигляді подарунків, які представляти собою предмети розкоші (дорогоцінне каміння і метали, слонова кістка), або з стратегічної сировини, необхідної для ведення завойовницьких війн (мідь, олово, залізо та ін.)⁶⁶.

Ізраїльсько -Іудейське царство за часів царя Соломона (965 -925 рр д н.е.) було поділене на 12 округів, які по чергово забезпечували царський дві] всім необхідним, проте надмірний податковий тиск призвів до повстання щ розкололо країну.

Найбільший розвиток податкові відносини в країнах Давнього Сходу досягнули в Індії. В період від II ст. до н.е. до 111 ст. н.е. державницька політика характеризувалася високою ефективністю, що зумовлювалось існуванням Артхашастри (науки про політику) - писемного зводу законії адресованого правителям і управліням. Автором Артхашастри є Каутилам або Віншнагупта -радник царя Чан Драгупти (321-297 р. до н.е.). Даний твір є політико-економічним трактатом, що відноситься до числа найбільш видатних давньоіндійських джерел періоду розпаду рабовласницького ладу формування феодальних відносин.

В Артхашастрі піднімаються питання про економічну роль держави допускається найбільш широке її віручання в господарське життя. Сері функцій держави називаються: колонізація провінцій, створення нових міс переселення населення для запобігання перенаселень, заохочення іміграц

⁶⁶ Налоги и финансовое право. 5/2009. с. 201

іноземців, будівництво дамб і резервуарів, підтримання іригаційної системи, іаохочення землеробства, розведення худоби та садівництво.

Царю рекомендується роздавати земельні наділи, вільні від штрафів і податків, допускається приватна власність на землю та привілеї брахманам від незначних до звільнення від сплати податків. Фінансова програма для царя ґрунтувалась па великій кількості натуральних і грошових податків, мит (поземельний податок у вигляді врожаю, натуральні збори з фруктових садів, городів, різних видів худоби та ін.). Серед витрат перше місце займали ви грати на богослужіння, гареми і кухню.

Основними джерелами доходів староіндійської держави були прибутки від царських підприємств, а також різноманітні податки та штрафи, що стягувалися з населення. В Артхашастрі податки розглядаються як плата належна цареві у винагороду за те, що він охороняє громадян від зовнішньої небезпеки і внутрішніх заколотів.

В Артхашастрі згадуються службовці, покликані наглядати за царськими пасовищами, за гаванями та кораблями, морською торгівлею та ін. З регулюванням економічного життя країни була пов'язана діяльність спеціальних службовців (ад'як -ша, серед яких важливе місце займали службовці фінансового відомства, які відали збором податків та державною казною. Ці службовці, згідно законів Ману повинні володіти *«чесністю, розумом і твердістю, та які збирають податки належним чином»⁶⁷*).

Виділялась також окрема група службовців, яка слідкувала за спорядженням армії. Залежно від роду діяльності ці службовці підпорядковувались головному збирачу податків або головному казначею чи головнокомандуючому армії.

Досить поширеним був *«водний»* податок, формою сплати якого був обов'язок громадян надавати частину води з власних криниць для орошення царських земель.

Пільги щодо податків надавалися вчителям і жерцям храмів, а інколи застосовувалися і для сприяння підприємницькій ініціативі громадян.

Обовязково оподаткуванню підлягали такі види бізнесу як торгівля алкогольними напоями (у чітко відведених місцях), азартні ігри, проституція. Крім того, рекомендувалося введення мита при ввезенні і вивезенні товарів через країну.

На відміну від Індії, в стародавньому Книші'технології оподаткування характеризувалися помірним відношенням до платників, що зумовлювалось релігійними особливостями країни з акцентом на таких категоріях як благородство, справедливість та ін.

Слід відмітити, що найбільш зрілою в історії Давнього Сходу була економічна думка саме Китаю, який в I тис. до н.е. досягнув високого рівня розвитку.

В сфері встановлення і регулювання податкових відносин основоположним був принцип регламентації податків і повинностей з метою не завдання шкоди натурально —господарського ладу економіки.

¹⁷ Законы Ману - Главы VIII. Электронный ресурс.Режим доступа i1iHрУ/vataiIiy.gn/inciex.pip

В трактаті «Гуан цзи» - вченні про державне регулювання економіки здійснювався акцент на рівномірному розподілі земельних ділянок та встановлення такого рівня оподаткування, який би відповідав якості землі. Основною ідеєю була побудова податкової системи без прямих податків.

Розцвіт політичного та економічного становища в Китаї можна прослідкувати приблизно у V-VI ст. Зі згасанням міжусобних воєн, зростанням влади правлячих кіл, ростом населення налагоджується господарство, поповнюється державна скарбниця.

Управління здійснювалося через розгалужений чиновницько-бюрократичний апарат, що складався з центральних (столичних) і місцевих органів. Службовці з вищих урядових установ - імператорського секретаріату (*Чжуншуншен*) та Імператорської канцелярії (*Менсяншен*) - допускалися до обговорення імператорських указів.

Вищою урядовою установою було Управління відомств (*Шаншуншен*), яке очолювало Шість Відомств центральних органів виконавчої влади: відомства чинів, податків, ритуалів, військо, судове і громадських робіт. Принципи їх організації та діяльності були кодифіковані в складеному в першій половині VIII ст. зводі "*Тан лю дянь*"

Письмові закони в Китаї наприкінці VI-VII ст. поділялися на Люй - кримінальні кодекси, Лин - адміністративні статути, Ге - збірники указів, що доповнюють кодекси та статути, і Ши - нормативні правила поведінки. При династії Тан було складено кілька зводів законів. У 651 р. виробили кодекс "*Тан лин*", в якому фіксувалися штати всіх центральних і місцевих установ, порядок діловодства, а також повинності й обов'язки простого люду.

В кінці III-V ст. зародилася надільна система, яка була поширена на всю країну. Усім дорослим від 18 до 60 років пропонувалося по 80 му (.цу - I одиниця землі) орної землі ("*надільне поле*", Коу тянь) і 20 му землі для "*вічного користування*" (юн е тянь) під тутові дерева, в'язи і жужуби*.

Ця характерна для докапіталістичних порядків строкатість стає ще рельєфніша, якщо врахувати, що поряд з дрібними наділами, що вважалися "*громадськими полями*" (*Гун тянь*), в країні існували також казенні землі* (*гуань тянь*) і великі земельні володіння окремих осіб (*си тянь*). Казеними землями вважалися поля державних поселень (*тунь тянь*), посадові землі (*чжі тянь*) і землі різних установ (*гун цзе тянь*), пасовища, лісові та гірські урочища, річкові заплави.

Порядок оподаткування був тісно пов'язаний з даною системою ■ представляв собою зароджену в попередні століття триаду повинностей: зерновий податок, промислово податок, відпрацювання. Для обліку платників податків склалися подвірні реєстри, які уточнювалися через кожні 3 роки. До 30-40-х років VII ст. до реєстрів було занесено 2 992 779 дворів платників податків, у середині VIII ст. - близько 8 200 000 дворів.

Податкові ставки не були високі. Наприклад, зерновий податок становив приблизно 1/40 частину середнього врожаю. Промислова податок полягалаї

Різновид фінікового дерева.

шматку шовку або прядивної тканини і певній кількості шовку-сирцю чи конопель. Трудова повинність складала 20 днів на рік. Але крім встановлених податків практикувалися різні додаткові побори: відрахування на створення запасів зерна на випадок голоду, на забезпечення чиновників платнею, на потреби палацового будівництва, податок сіном, обов'язкова данина двору від кожної області та повіту і так звані примусові закупівлі, по суті реквізиція, побори з забезпечених дворів, на утримання солдатів, на допомоги ченцям іт.п. Усе це поглиблювалося свавіллям причетних до збору податків чиновників. У результаті до 30-х років VIII ст. склалося становище, при якому, за словами одного з вищих сановників, Лі Лінфу, податки *"не мали встановлених норм"*.

До середини VIII ст. з'явилися симптоми кризи такого економічного і суспільно-політичного порядку. Якщо донедавна існувала прогресивна система землекористування, то з часом, коли фонд вільних земель, який мала у своєму розпорядженні держава для наділення селян ділянками полів загальноприйнятого тоді розміру, було вичерпано, уряд став переходити до нової системи. Наділи диференціювалися в залежності від наявного у селянина інвентарю, худоби та ін, що обмежувало ініціативу і можливості розширення господарства, поступово стало гальмом економічного розвитку, призвело до переходу селян на землі феодалів та до зменшення доходів скарбниці. Уряд вдавався до збільшення податків як до засобу заповнити ці втрати. З середини VIII ст. з селян стали додатково стягувати особливі подвірні і поземельні податки. Селяни, рятуючись від тягаря державних податків, від поборів і здиств місцевої влади, примусових робіт і військової служби, шукали заступництва у феодалів і, в кінцевому рахунку, потрапляли в залежність до них. Встановлювалася велика нагорода за упіймання втікачів. Був застосований навіть такий захід, як розпуск двох третин армії і розташування її на державних землях. У 721 р. шляхом надання селянам землі і насіння вдалося залучити на землі 800 тисяч селянських сімей. Однак реального ефекту ці дії держави не давали, вони вже не були в змозі зберегти колишній лад аграрних відносин^{1,5}. Вказані процеси зумовили призвели до масових невдоволень та заколотів, які були жорстоко придушені. В 755 р. число надільних господарств, що обкладаються державними податками й повинностями, якщо навіть не брати до уваги відомості про втікачів і тих селян, хто переховувався від податкового гніту, ледь сягало 60% від загального числа господарств в країні.

У 60-70-х рр. поступово здійснювалася реформа податкового обкладення. Згідно із законом 763 р. колишні подушний земельний податок, подвірна промислова податі і повинності були замінені єдиним податком з майна (у першу чергу з землі) незалежно від віку і працездатності обкладали їм осіб. Населення було поділене на 9 розрядів відповідно до розмірів земельних володінь.

Розкладання надільної системи і зростаюча неупорядкованість податків викликали фінансову кризу держави. Казна була змушена шукати нові засоби поповнення, пробуючи з 60-х років VIII ст. нові способи збору податків. В 780 р. за пропозицією Ян Яня було введено новий порядок оподаткування. Тріада повинностей була замінена податком що збирався двічі на рік (*лян шуїї*). Податок встановлювався з урахуванням не тільки розмірів землі, а її загального достатку господарства. Сума податків обчислювалася в грошах, але все ж податок вносили зерном і тканинами (і лише частково і не повсюдно - монетою). Введення нового порядку оподаткування (широке розповсюдження якого по всій країні відноситься до 786 р.) ознаменувало відмову від надільної системи. Держава тепер піклувалася лише про гарантоване надходження податків, але усувалася від регулювання землекористування.

Ян Янь (727-781) китайський державний діяч, міністр імператора Де-цзуна.

У 780 р. під керівництвом Ян Яня були проведені фінансова і податкова реформа в державі Тан. Прагнути забезпечити тверді доходи скарбниці. Ян Янь ввів єдиний грошовий податок (лян шуї фа), що залежав від розмірів майна (у тому числі землі) та доходів з нього. Податком обкладали не лише землевласники і селяни, але також і купці, мандруючі торговці та ремісники. Податок стягувався два рази на рік - навесні і восени, «не пізніше 6-ї і 11-їдун».

Через інтриги придворного сановника Лу Ци в серпні 781 р. Ян Янь був усунений від державних справ, а в листопаді за звинуваченням у наклепі був засуджений до смерті (йому було запропоновано покінчити життя самогубством). Однак система оподаткування, введена Ян Янем, проіснувала в Китаї до кінця правління династії Мін⁶⁹.

За пропозицією першого міністра Ян Яня податок з майна стало стягуватися два рази на рік. Звідси і походить назва «*закону про дворазовий збір*», під яким податково-фінансова реформа Ян Яня фігурує в джерелах. Законом допускалася заміна натурального податку грошовим. У цьому знайшов своє відображення більш високий рівень феодальної економіки Китаю, оподаткуванню підлягали всі ті, хто мав землю, в тому числі і поміщики, а також купці і ремісники. Держава більше не обмежувала розмірів землеволодіння.

Хоча реформи кінця VIII ст. спочатку викликали істотне збільшення податкових надходжень, проте якого-небудь помітного поліпшення становища основної маси населення не відбулося. Землевласники всіляко намагалися уникнути оподаткування, перекладали його тяжкість на орендарів. В умовах ослаблення центральної влади наростало свавілля і місцевої влади при зборі податків. У результаті менш ніж через сто років після декретування нових порядків становище селянства стало настільки важким, що створило сприятливий ґрунт для широкого його залучення в селянську війну.

⁶⁹ Електронний ресурс. Режим доступу: <http://big-soviet-enc.ni/description/ian%20ian/60591>

Борючись з зменшенням платників податків, уряд вдавався до ревізії списків податкоплатників, виявляючи тих хто ховався від оподаткування. Продовжувала підтримуватися так звана фіскальна примусова організація господарств за п'ятидвірками, двадцятип'ятидвірками, стодвірками, на чолі яких ставилися старшини і старости, відповідальні перш за все за сплату податків. Для запобігання втечі працівників з землі практикувалася кругова порука в оподаткуванні. Утікачів не тільки карали, а й залучали назад, обіцяючи податкові пільги. Практикувалися скасування або скорочення податків на певний термін у разі стихійних лих і неврожаїв окремих районах. Однак скасування і зниження податків залишалися епізодичними заходами.

Економічна роль міст посилюється з другої половини правління династії Тан. Але даний процес стримувався різними обмеженнями та жорстким контролем з боку влади. Казенне ремесло ґрунтувалося на праці офіційно визнаного стану ремісників (*сун*). Вони належали до податного люду, але не входили в повітові списки населення і підпорядковувалися спеціально створеним ще на початку VII ст. центральним управлінням. В обов'язки ремісників входила щорічна почергова робота в казенних майстернях. Крім змінних працівників у казенних майстернях постійно (або ж до закінчення терміну покарання) працювали державні раби, залежні і злочинці. Деякі кваліфіковані майстри могли найматися або ж вербуватись представниками скарбниці. Але в цілому як підневільні, так і наймані працівники використовувалися в набагато меншому числі, ніж тяглі ремісники- черговики. На місцях існували також податкові двори, приписані до розробок солі, корисних копалин, виплавки заліза, міді, будівництві човнів. На торговельних шляхах розташовувалися митниці, що відбирали з деяких видів товарів до 10% їх вартості.

Гірський промисел і ливарна справа знаходилися в руках держави. У містах вироблялися предмети розкоші, товари першої необхідності, а також товари, що Китай експортував в заморські країни, в Середню Азію, у Сибір: папір шовк, вишиті вироби, вироби з металів, фарфор, зброю, туші, пензлі, коноплі, клей, вироби з лакового дерева, бамбука, слонової кістки, пахощі, віск, тростинний цукор. Держава ввела монополію на виробництво і збут солі, чаю та вина. Особливо великі вигоди державі давала соляна монополія. На початку VIII ст. доходи, одержувані від збуту солі, становили половину всіх надходжень в казну.

Досить цікавими для того часу були висловлювання імператора Чен Цзу (1402-1426), який у 1410-х роках проводив державницьку політику під гаслом: *«той, хто женеться за прибутком в розрахунок на успіх - низька людина. Головне для держави - це спокій народу, а не прибуток»*.

В племен *майя*, — цивілізації Центральної Америки, (2000 до н.е.,- 250 н.е.), міста яких досягли найбільшого розквіту в період (250 н.е.— 900 н.е.), на чолі кожної провінції стояв *халач унік («хаіасії уніс»*— майяск. «справжня людина»). Ця посада була спадковою і передавалася від батька до сина, або в межах одного роду. Досить часто халач -унік об'єднував в своїх руках як суто суспільні, так і релігійні функції, хоча питання культу

знаходилися в віданні верховного жерця. Влада правителя буда достатньо велика. Він відігравав провідну роль в здійсненні внутрішньої політики своєї держави, був верховним суддею і головнокомандуючим.

Економічною опорою влади правителя слугували його власні, «царські» землі, що оброблялися рабами і різного роду залежними людьми. Крім того, правитель систематично отримував з підвладних йому поселень данину в вигляді різного роду сільськогосподарських продуктів. Про розміри цієї данини існують доволі протилежні точки зору. Згідно з однією з них (Лопес де Когольодо), щорічна данина володарям Майяпана складалася з невеликої кількості бавовняних плащів, домашньої птиці, какао і каучука; або (Гаспар Антоніо Чі) була різновидом добровільної вдячності громадян своєму правителю за їхній захист і опіку і включала одну домашню птицю в рік, небагато маїсу в пору збору врожаю, а також меду і певних бавовняних речей. Проте, побутує і протилежна точка зору, яка базується на ряді іспанських документів XVI століття, присвячених стилю життя юкатанських майя до європейського завоювання, де можна знайти наступні свідчення: «... *цим правителям вони слугували і платили данину в вигляді плащів і домашньої птиці, маїсу, квасолі і ...рабів. Того, хто не давав правителю належну йому данину, він наказував принести в жертву...*»

В свою чергу, все населення робило посів для правителя на спеціальній, наявній в поселенні «царській» ділянці, а зібраний врожай йшов на потреби царського дому. Крім того, члени громади зобов'язані були побудувати дім кожному новому правителю і слідкувати за його станом, ремонтуючи у випадку потреби.

В окремих крупних поселеннях володарями призначалися начальники-батаби (*Baiab*). Батаби, багато з яких належали до того ж династичного роду, підпорядковувались халач -уніку і безпосередньо назначались ним в великі поселення. Батаб виконував в своєму поселенні адміністративні, юридичні і військові функції. Він очолював управління громади, слідкував за своєчасною сплатою данини правителю, турбувався про те, щоб будинки в його поселенні завжди були в належному стані, а землеробні роботи виконувались вчасно і в належному вигляді.

Відомо, що в їх обов'язок членів поселень входило утримання батаба, йому приносили натуральні дари та податки на його утримання а також обробляли для його потреб спеціальну ділянку землі розміром в 60 мекатес (близько 2,4 га), збираючи і віддаючи урожай в сховища батаба.

Инки, індійські племена, що мешкали на території Перу і займали незадовго до іспанського завоювання значну територію з центром в Куско, в перуанських Андах в XI—XVI століттях.

Індію називали Інкою лише імператора, а конкістадори застосовували цей термін для означення всього племені, яке в доколумбову епоху називало себе «капак -куна» (великі, прославлені). Грунтуючись на цих даних, Луїс Е. Валькарсель пише, що «...*імперія Куско гарантувала всім людським створінням, що знаходилися під її юрисдикцією, право на життя через повне*

задоволення фізичних потреб в харчуванні, одязі, житті, збереженні здоров'я...

Створене інками суспільство поділялось на дві принципово відмінні між собою категорії населення: на тих, хто платив податки, і тих хто був звільнений від їх сплати. Проте, термін «податок» в усвідомленому нами значенні даному народу був не відомий. Ще менше підходить дієслово *«платити, сплачувати»*, яке засвідчує певні грошові розрахунки, оскільки грошових знаків в Тауантінсуйю не було, а у вигляді податків виступала людська праця. Мешканці зобов'язані були працювати на вказаних представниками влади ділянках роботи, а саме: приймати участь в військових походах, здійснювати будівництво і ремонт насипних терас від посів, зрошувальних каналів, шовищ провіанта, храмів, палаців, мостів, доріг, видобуток корисних копалин та ін.

Кожен пурик-мешканець Тауантінсуйю був зобов'язаний працювати на державу. Ця трудова повинність називалась «мита». Від неї звільнялись лише державні службовці і жерці.

В основі економічного і соціальної діяльності в Тауантінсуйю була громада -айл'ю. Вона була головною, базовою одиницею державного ладу інків. На громади і поселення (що складалися з кількох громад) ділились всі царства і провінції Тауантінсуйю. Громади виконували всі без винятку роботи. Вони здійснювались або самою громадою або громада виділяла людей для суспільних робіт. Узримання останніх (харчування, одяг та ін.), як і забезпечення всім необхідним членів сімей людей відісланих на суспільні роботи, залишалось за громадою. Виняток складала лише служба в армії. В цьому випадку держава брала на себе обов'язок щодо утримання воїна, а утримання його сім'ї покладалось на громаду.

Досить часто цілі громади вирушали для виконання суспільних робіт, зокрема, лісорубів, водоносів, поварів, носіїв царських нош, палацових охоронців, домашніх слуг, ткачів, гончарів, золотих справ майстрів і інших спеціальностей, включаючи виготовлення зброї. Спеціалізація громад була зумовлена місцевими традиціями, що забезпечувало найвищу якість всіх *«спеціалізованих суспільних служб»*.

Вся земля в державі була поділена на три частини: власне громади, божества Сонця і Інкі -імператора. Кожен айл'ю, окрім власного земельного наділу обробляв поле Сонця і Інке, віддаючи урожаї⁹ з цих полів відповідно жерцям і державі. З допомогою вузликowego письма «кіпу» вівся облік за виконанням повинностей кожним айл'ю.

У *ацтеків*, народу що проживав в центральній Мексиці (в XIV—XVI ст.ст.) платниками податків виступали ацтеки що займались землеробством і крім того виконували різного роду повинності. Серед них виділявся прошарок старійшин, звільнених від оподаткування і який не приймав участь в виробничій праці. В нього входили воїни, що відзначались особливими заслугами перед племенем і внаслідок цього отримували землю в пожиттєве користування.

⁹ Гарсиласо де ла Вега. История государсва инков. Л. Наука. 1974 : <http://7www.voslit.inlb/>

Нижчий прошарок знаті утворювали люди, які вирізнялися в війнах, при виконанні службових обов'язків або особливим релігійним завзяттям. Воші звільнялись від певних податків, мали право носити одяг з тонкої бавовни, прикраси з золота і дорогоцінного каміння, особливі знаки, що вказували на їх статус.

При цьому, розмір податку був цілком розумним. На зібрані пожертви будувались храми, споряджались війська, зводились плотини і канали. У ацтеків були суспільні школи, в яких дітей навчали військової майстерності, співам, танцям та ораторському мистецтву.

Як видно з вище означеного для підтримання внутрішнього порядку та для забезпечення зовнішньої безпеки держав створювались органи управління та військо, що допомагало знешкоджувати як внутрішні так і зовнішні загрози що поставали перед державами. Першопочатково, визначальною рисою держави було формування силових структур в державному апараті, які були необхідні для:

- по- перше, підтримання правопорядку;
- по -друге, захисту від зовнішніх завойовників;
- і по -третє, для захисту інтересів багатих членів суспільства.

Загалом, виникненню оподаткування сприяла ціла низка факторів, зокрема:

- розподіл праці між членами суспільства;
- функціональний розподіл членів суспільства на власників, зайнятих матеріальним виробництвом і тих, хто займався управлінням;
- розподіл первіснообщинного суспільства на багатих і бідних;
- централізація влади в руках багатих членів суспільства з метою захисту власних матеріальних статків;
- виникнення держави.

В різні часи джерела формування держави залежали від її типу, історичних процесів що мали місце. У мирний час держава, як правило, фінансувалася за рахунок експлуатації членів суспільства та вилучення частини матеріальних ресурсів у вигляді податків.

Досить часто у давні часи для поповнення казни монарха використовувались різні форми вилучення коштів, починаючи з обкладення непосильною даниною підкореного народу (економічна кабала) до викрадення правителів сусідніх народів: за них сплачувався викуп у надвеликих розмірах. Використовувались і інші методи, однак найбільш поширеною формою оподаткування була данина, розмір якої встановлювався залежно від політичної та соціально -економічної ситуації в суспільстві.

Західний теоретик Ж.Боден в «Шести творах про республіку» доходи давніх держав класифікував за такими видами:

1. Домени.
2. Військова здобич.
3. Подарунки інших країн.
4. Збори з союзників.
5. Доходи від торгівлі.

б. Мито за ввезення та вивезення товарів.

7. Данина з підкорених народів⁷¹.

Данина була однією з найбільш стабільних статей забезпечення функціонування суспільства при рабовласницькому і феодалному ладі.

Енциклопедичний словник Ф.А.Брокгауза і І.А. Ефона, визначає данину як термін давньоруського фінансового права. Давньоруські літописи використовували даний термін в розумінні воєнної контрибуції, які підвладні племена славян платили своїм переможцям (наприклад, на півночі -варягам, на півдні -хозарам).

Першопочатково, даниною обкладали підкорені племена, як славян так і інших народів, зокрема і перші руські князі. Потім, данина втратила своє первинне значення і стала платою, що сплачувалась населенням державі.

Первинна форма данини, що носила форму контрибуції, платилась не за особу, а з плуга або диму, тобто відповідної площі землі або двору.

В XI, XII і в першій половині XIII ст. данина була прямим податком. В XII ст. внаслідок татарського розгрому Русь сплачувала данину як військову контрибуцію на користь ханів Золотої Орди. Проте, данина не зникла навіть у такому вигляді і сплачувалась разом із татарською частиною.

З закінченням сплати данини татарам, данина починає сплачуватися як самостійний платіж. Однак, нововведенням при справлянні платежу на користь ханагу було визначення «числа» - встановленого розміру данини в обов'язковому для днівяз окладі, а саме по півгривні з сохи.

На початок XVII ст. даниною стали називати цілу групу податків.

Запровадження систем оподаткування у давніх суспільствах мало надзвичайно прогресивне значення для розвитку давніх держав. Їх порівнюють з винаходом колеса або парової машини.

Самими характерними прикладами формування податкових систем давнього світу є системи Греції, Риму, Візантії та Київської Русі, що в основі своїй були остеологічним базисом розвитку оподаткування у більш еволюційно пізніх державних формаціях.

Розквіт податкових технологій в древній Греції зумовлювався реформами Солона, обраного в Афінах в 594 р. до н.е. на посаду першого

архонта з правами законодавця.



СОЛОН (бл. 640 - 559 р до н. е)

Владу дарував я народу в тій мірі, в якій він потребував її: честі його не позбавив, але і не дав зайвих прав...

Солон народився близько 640 р. до н. е. Відомий як реформатор і воєначальник. В 594 р. до н. е. був обраний айсиментом і архонтом (правителем) Афін. Провів економічні, соціальні і політичні перетворення на користь людей, відмінив старі

Захожай В.Б., Литвиненко Я.В., Захожай К.В., Литвиненко Р.Я. Система оподаткування та податкова політика: Навч. Посібник / Під заг. Ред. В.Б. Захожая та Я.В.Литвиненка. - К.: Центр навчальної літератури. 2006. -С. 5 2

поземельні борги, рабство співвітчизників -греків, встановив земельний максимум, організував суд присяжних. Помер близько 559 р. до н. е

Реформа Солона була спрямована на усунення гострих соціальних і економічних проблем рабовласницького суспільства, оскільки поневолення землеробів зменшувало соціальну базу держави та посилювало проблеми податкоплатників. Тому, продані в рабство афіняни були викуплені і повернуті на батьківщину.

Розквіт Спарти зумовлюється появою і розквітом економіко -правових вчень Ксенофонта, Платона, Аристотеля та інших.

Запровадження податків в межах 1/10 чи 1/20 доходу в древній Греції дозволило державі фінансувати утримання армії, витратити кошти на побудову укріплень навколо міст, будівництво храмів, доріг та інші суспільні цілі.

3.2. Податкова система Риму, Візантії та Київської Русі

Особлива роль податковим технологіям відводилась в древньому Римі. Суспільні потреби держави фінансувалися за рахунок здачі загальних земель в оренду, а в мирний час податків практично не було.²

Важливість розгляду податкової системи древнього Риму зумовлюється тим, що багато тогочасних податкових технологій знайшли своє подальше втілення в податкових системах розвинених країн світу.

Визначення суми податку (цензу) здійснювалось кожні п'ять років спеціальними службовцями - цензорами. Громадяни звітувалися цензорам про власне сімейне та майнове становище, родючість ґрунтів та оливкових дерев, настання форсмажорних обставин, закладаючи таким чином основи сучасного декларування доходів.

В міру того, як Рим ставав імперією, мешканці провінцій ставали її підданими, проте не користувалися правами громадян, оскільки зобов'язані були платити податки, що засвідчувало їх залежне становище.

Характерним було те, що уніфікованої податкової системи не існувало, оскільки, ті території які виступали проти поневолення, змушені були сплачувати більші суми податків.

Першопочатково, у Римській Імперії не снувало державних фінансових органів, на які б покладався обов'язок встановлення та стягнення податків. Саме це зумовило існування публіканів (відкупників), діяльність яких неможливо було проконтролювати, що в свою чергу призвело до корупції, зловживання владою та економічної кризи.

Як стверджує Суворов М.С. публіканами у римлян (грець. γεХиуаі) називались загалом особи, які брали в держави в оренду або на відкуп певний тип державних доходів. Характерною особливістю римської системи управління державою було те, що державні діячі проводили

¹ Налоги: Учебное пособие под ред. Д.Г.Черника. Москва «Финансы и статистика», 1995

так би мовити оптові операції, отримуючи необхідні суми, а респиту перекладаючи на плечі відкупників. Аналогічно і державна військова здобич та майно, що дістались державі шляхом конфіскації або в якості виморочного (тобто майна, отриманого внаслідок смерті людини у якій на встановлений час не виявлялось спадкоємців) продавались цілком, після чого відкупник здійснював продаж в роздріб.

Так само і стягнення різноманітних податків і повинностей здійснювалось не посадовими особами держави а приватними особами, які зобов'язувались вносити щорічно в казну достатні суми коштів. Римськими імператорами неодноразово здійснювались спроби встановлення державного контролю за стягненням податків, при цьому за взірць слугувала птолемейська система державного управління, що була характерною для Єгипту.

Найбільш питому вагу публікації складали митарі, що орендували десятину (*decimani*), митні платежі (*portitores*), публічні пасовища (*presarii, scripturarii*). Контракти публіканів з державою називались *locationes*, але часто також і *venditiones* або *redemptiones vestigalium*, а публікани - *redemptores*. Крім того, останнім надавалось право *pignoris capio*, тобто вилучення в заставу речей за несплату податків, що було безпосереднім обов'язком цензорів.

Для операцій публіканів необхідні були великі капітали, особливо з тих пір, як територія римської держави отримала значне розширення, і в оренду стали здаватися доходи з обширних територій. Тому, орендаторами могли бути люди, які мали вищий ценз, тобто належали до стану очільників, і публіканам способом легітимізації їх публічного положення надавався золотий перстень, який децю пізніше був почесною ознакою для цього *ordo equester*. Необхідність значних сум для сплати, в свою чергу зумовило необхідність створення товариств — власників капіталів, в складі якого були громадяни з значними сумами коштів (*socii*) і особи, що приймали участь лише внесками (*participes* або *affines*).

На чолі товариства стояв *мансерс* (*грець, αρχὲνρις*), який заключав договір з державою і потім вступав в товариські відносини з кожним окремим громадянином на умовах солідарної або різної відповідальності, при цьому вони ж могли бути (*praedes*), тобто надавати свою земельну нерухомість (*praedia*) в забезпечення виконання манцепсом його зобов'язань перед державою, таким чином внаслідок обміну приймали на себе ризик і отримували відповідний дохід.

За спогадами Тіта Лівія, під час другої пунічної війни у зв'язку з крайньою необхідністю фінансування діючого в Іспанії війська і флоту одягом, провіантом та іншим, на виклик претора Фульфія виступили три товариства в загальній кількості 19 чоловік (*tres societates hominum undeviginti*), погоджуючись взяти на себе поставку всього необхідного, але ставлячи дві умови: по -перше, щоб всі контрагенти особисто були звільнені від несення військового обов'язку на час виконання контракту, що має публічний інтерес (*ut militia vacarent, dum in eo publico essent*), і, по -друге, щоб ризик доставки вантажу у зв'язку з імовірними загрозами від ворогів та морських бур взяла на себе держава (*ut quae in naves imposuissent ab hostibus tempestatisque vi publico periculo essent*).

З часом самі conductors стали перетворюватися на напівслужбовців, при цьому відповідальність за своєчасність сплати податків стала покладатися на міста з їх декуріонами або куріалами

Ситуація кардинально змінилася завдяки реформам Октавіана Августа (63 р. до н.е. - 14 р. н.е.), в ході яких було проведено формування фінансових установ на які покладался контроль за оподаткуванням.



ОКТАВІАН АВГУСТ

(23.09.63 до н.е. - 19.08.14)

Римський політичний діяч, засновник принципату, Великий понтифік, багатократний консул, трибун, цензор.

Попередник Октавіана, імператор Цезар встановив фактично монархічний режим та провів ряд важливих реформ. Він відмінив відкуп прямих податків і впорядкував їх збір, поклавши обов'язок акумуляції податкових надходжень на общини, обмежив владу місцевих представників влади, вивів багаточисельні колонії в провінції, скоротив кількість отримувачів хлібних роздач більш ніж вдвічі, започаткував процес уніфікації і Римськ кої держави.

Проте авторитаризм Цезаря спровокував сенатську опозицію, і 15 березня 44 року до н.е. змовники на чолі з Касієм Лонгіном і /Отієм Брутом вбили диктатора. Октавіан, офіційний спадкоємець Цезаря, та лідери цезаріанців Марк Антоній та Марк Емілій Лепід утворили другий тріумвірат, розділивши між собою західні провінції, захопивши Рим вони добились від народних зборів надзвичайних повноважень і розгорнули терор проти політичних противників, в ході якого загинуло близько трьохсот сенаторів і двох тисяч очільників.

В 32 році до н.е. вибухнув відкритий конфлікт між Октавіаном і Марком Антонієм та його громадянською дружиною, єгипетською царицею Клеопатрою. Після того, як літом 30-го року до н.е. Октавіан захопив Єгипет, Марк Антоній і Клеопатра покінчили з собою, він став одноосібним імператором Риму.

Ставши одноосібним правителем, Октавіан в 29 році до н.е. отримав почесне прізвище «Август» (Возвеличений), і був проголошений принцепсом (першою особою) сенату. В тому ж році йому була надана проконсульська влада в пограничних (імператорських) провінціях (Галлія, Іспанія, Сірія), йому підпорядковувались розквартировані в них війська, які збирали податки в його особисту казну -фіск.

В соціальній політиці Август лавірував між сенатською аристократією і очільниками, яких він намагався перетворити в службовий прошарок, активно залучаючи їх до управління, насамперед в провінціях. Він підтримував середніх і дрібних землеробів, чисельність яких збільшилась за рахунок 50 000 ветеранів, які отримані землю в колоніях за межами Італії, з закріпленням земельних наділів у їх приватну власність.

Масштабне державне будівництво забезпечувало роботою значне число міського населення.

Щодо люмпенів, Август проводив політику «хліба і видовищ», витрачаючи на неї значні суми коштів. На відміну від Цезаря, він практично відмовився від надання римського громадянства провінціалам, але в той же час практично обмежив практику відкупів, частково передавши їх місцевим комерсантам, почав вводити нову систему збору податків через прокураторів.

Першопочаткове значення терміну *fiscus* - корзина, переважно така, де зберігались гроші, призначені для видачі (перехідні суми, незалежно від того, належали вони державі чи приватній особі). Звідси терміном *fiscus* стали позначати будь-яку касу, любу суму, яка могла бути видана за першою вимогою.

В державному господарстві як республіки, так і початку імперії назва *fiscus* утвердилася за провінційними касами, напр. *fiscus Gallicus*, та такими які управлялись імператорськими службовцями, і протиставлялися єдиній сенатській касі, *aerarium*. Внаслідок суспільних трансформацій та втрати ролі сенату, імператорські каси офіційно починають називатися *fisci* з додаванням спеціального призначення: *fiscus Asiaticus*, *Alexandrinus*, *libertatis et peculiorum*, *frumentarius castrensis*. Це призводить до того, що всі імператорські каси разом з елементами імператорського управління ними, отримують назву *fiscus*, а те, що належить їм і підпадає під управління ними, позначається терміном *fiscal is*, і сам термін набуває загальне значення, аналог сучасному казна і казенний. Такому розширенню поняття сприяє поява центрального фінансового управління в Римі (при імператорі Клавдії), на чолі якого стоїть високопоставлений службовець *a rationibus*⁷³.

В провінціях імператорськими доменами завідували ті ж прокуратори, які управляли фінансами провінції, усі доходи поступали в одну касу провінції. За часів управління сената існувало чітке розмежування в межах кожної каси, починаючи з доходів отримуваних імператором (*vectigalia*, тобто орендна плата колоній) від сенатських або державних (*tributa*).

До імператора Клавдія Центрального управління в Римі не існувало, потім, після заснування його очолювали особливі - *a patrimonio* - відпущеники імператора, при Ветелі ці службовці носили назву *procuratores* і призначалися з про шарку очільників.

Першопочатково, доходи з маєтків імператора йшли головним чином задоволення його потреб і покривали його особисті витрати, тобто його щедроти і витрати на утримання двору. До імператора Клавдія фінансове управління було зосереджене в руках особливого ліберта - *a rationibus*. З часом, кількість збільшується, і саме управління диференціюється: з'являється цілий ряд департаментів, що відали окремими галузями господарства двору. Ці департаменти поділялися на дві частини: облікову і адміністративну (*ratio u statio*). Всіма обліковими відділеннями завідував особливий помічник *a rationibus*, титулований *procuratorfiscorum*, децю пізніше *thesaurorum*.

Державні доходи склалися з двох частин: прями податки, головним чином, поземельний податок, натурою або грошима (*tributa*), і непрямі податки до складу яких входили доходи з державних земель

М. Лекции по истории Рима. СПб., 1910, 978с.

(vectigalia). Перші збирались в імператорських провінціях прокураторами провінцій. Головну роль серед непрямих податків відігравали мита. їх стягнення з рук товариств відкупників поступово переходило до рук імператора, при чому, цей перехід полегшувався зміною самої сутності відкупу шляхом поступового перетворення відкупників в агентів держави і все більш суворого контролю діяльності відкупників, з покладенням його на особливих фінансових службовців з канцелярією.

Була здійснена оцінка податкового потенціалу країни, відмінено практику відкупництва, складено кадастри земель з оцінкою їх родючості, перепис майна громадян.

Як зазначає професор Черник Д. Г., провінційний ценз в Римській Імперії мистив в собі відомості про:

- найменування двору, приналежності його до певної общини;
- дані про сусідів з якими межують землі;
- площу землі для ріллі, яка може бути засіяна впродовж наступних 10 років;
- кількість виноградних лоз на ділянці;
- площу землі під пасовища;
- площу землі, що відводиться під лісові угіддя, що здатні давати деревину для вжитку;
- вік та склад всіх членів сім'ї.

Глава сім'ї зобов'язаний був оцінювати свої доходи самостійно. Цензору надавалося право зменшити суму податкового зобов'язання у випадку зниження продуктивності господарства. Таким чином, у засушливі чи неврожайні роки сума податку була меншою.

Доходи Римської держави склалися: по-перше, з податків на майно повноправних громадян (*tributumi*); по -друге, з різного роду податків і мит (відомих під загальною назвою *veciigalia*). Сюди відносились оброк, що сплачувався за користування державною землею (*decima*— десятина); мита, що стягувались ввезених товарів, з соляних і рудних копалень, при відпущенні рабів на волю.

Російський дослідник Ранович А.Б.⁷⁴ стверджує, що перелік податків і зборів, які сплачувались в Римській імперії за даними зібраними на основі папірусів і залишків писемних згадок про них включав в себе:

- 1) збір за утримання нагляду за ринком (*telos agoranomias*).
- 2) *портові збори при загрузці і висгрузці.*
- 3) *дорожнє мито (apostolion).*
- 4) *за закріплення оборудки 4%.*
- 5) *за ярлик на ослив (diploma onon) - по 8 драхм за кожного осла (в рік).*
- 6) *податок на спадок.*

⁷⁴ Ранович А.Б. Первоисточники по истории раннего христианства. Античные критики христианства. -М.: Политиздат. 2004

- 7) 1/100, 1/60 (Иекісіюзіе, йехакозіе) - додаткові надбавки при деяких сумах з фіском.
- 8) за обмін або розміну грошей (коїубої) - як додаткова сума до належної.
- 9) тавро на верблюдів.
- 10) збір за сплату податку при виписці квитанції, за прикладання печаті та ін. (prosiadigarhotenon), надбавки "похід" при здачі податку натурою (ргозтеігоштенон).
- 11) податок на дрібну худобу.
- 12) податок за володіння рабами (з голови).
- 13) збір з свиней.
- 14) збір з биків.
- 15) збір з верблюдів.
- 16) податок на виноградники.
- 17) аннона-податок, надміру податку земельного на врожай і на врожай, в продовольчий фонд столиці.
- 18) земельний податок.
- 19) спеціальний податок на масляничні плантації.
- 20) спеціальний податок на городи.
- 21) податок на вино, стягувався з виробників в обмін здачі натурою.
- 22) податок на пшеницю, також в обмін здачі натурою.
- 23) податок на огірки.
- 24) збір з фінікових плантацій.
- 25) збір з квартирної плати, що стягувалась домовласником.
- 26) збір з риботорговців.
- 27) збір з ломовиків.
- 28) збір з банщиків.
- 29) збір з фарбувальників.
- 30) збір з ткачів.
- 31) збір з коврових майстрів.
- 32) збір з проституток.
- 33) збір з швеців.
- 34) збір з валяльників сукна.
- 35) збір з перукарів.
- 36) збір з лодочників.
- 37) збір з корабельних тесль.
- 38) збір з будівельників.
- 39) збір з погонщиків віслюків.
- 40) збір з носильщиків.
- 41) збір з ремесників.
- 42) збір з торговців одягом.
- 43) збір з стар'євщиків.
- 44) збір з продавців зеленени.
- 45) збір з торговців маслом.
- 46) збір з ковбасників.
- 47) збір з мінял.
- 48) подушний податок. Його розмір в різних районах і в різний час становив в Сисні і Елефантині 16 драхм з особи в рік, між 96 і 112 рр. - 17 драхм, після 113 р. - 17 драхм. В Харакі податок стягувався в розмірі 10 драхм; в Офі - від 10 драхм до 10 драхм 4 оболов, в Мемнонії 16 драхм, в Нот і Липсі - 24 драхми.
- 49) податок на дохід від фініків.
- 50) податок на дохід з землі під будовою (податок на ренту).

- 51) збір за встановлення статуї.
- 52) збір за утримання бідняків.
- 53) збір на користь оберезгермейстера, або придворного службовця, що видав питаннями царського і імператорського полювання (*archepnepon*).
- 54) збір за утримання бань.
- 55) збір за утримання і ремонт каналів.
- 56) збір за мисливську зброю.
- 57) збір *hurep paibion* - грошовий збір в обмін трудової повинності по очищенні каналів.
- 58) збір на утримання іменитого гостя.
- 59) збір на утримання яхти претора.
- 60) збір на утримання річкової охорони.
- 61) збір на утримання домашньої тюрми при конторі відкупника для неплатників.
- 62) збір за утримання гарнізону.
- 63) збір за утримання охоронних вишок.
- 64) збір за утримання сітолога - відкупника або державного службовця по збору хлібного (натурального) податку.
- 65) збір на утримання пристані охоронного судна.
- 66) збір на вінок в якості виразу вірнопідданих почуттів представнику вищої влади (*stephanion, aigrit sogonagium*).
- 67) збір на оплату праці сторожів (поліції).
- 68) збір на утримання і ремонт плотин.
- 69) збір на утримання статистиків і рахівників по обчисленню податків.
- 70) збір на канцелярські предмети для урядових установ.
- 71) збір на утримання настоятеля храму - *epistatikon*.
- 72) збір на організацію виводищ і релігійних процесій.
- 73) збір на утримання начальника району (*меридарха*).
- 74) збір на утримання публікана.
- 75) збір на добротність.
- 76) збір на папірус для канцелярії.
- 77) збір (нотаріальний) за оренду.
- 78) податок на торговий обіг.
- 79) податок на соду і мило.
- 80) податок на предмети розкоші.
- 81) податок при звільненні на волю рабів.
- 82) мита ввізні і вивізні.
- 83) мита за пропуск в ворота.
- 84) внутрішні мита з вина, масла, тканин.
- 85) збір за випас худоби.
- 86) квартирний податок.

Крім того, здається велика кількість податків і податкових платежів, значення яких залишилось нез'ясованим. Ряд податків, що стягувались в Єгипті в епоху Птолемеїв, збереглися і в римську епоху.

падку державної потреби стягувались надзвичайні контрибуції з або окремих міст. Крім того, важливим джерелом доходів була і здобич (наприклад, при завоюванні Македонії була привезена в багата здобич, що уряд відмінив на деякий час стягнення

Одним з найбільш значних податків був поземельний податок (*capitatio*, або *capita*). Суму цього податку імператор кожен рік розподіляв між провінціями, на основі оцінки або кадастру, який проходив кожні 15 років. Цей розподіл називався «індиктом» (*indictid*). Це, починаючи з 312 року, започаткувало в Римській Імперії літочислення по індиктамчи кадастровим п'ятнадцятиліттях .

Введення в 6 ст. н. ери імператором Августом податку на спадок за ставкою 5 % носило цільовий характер, за рахунок нього фінансувалися пенсійні виплати солдатам -легіонерам. Запровадження норми сплати податків грошима сприяло розширенню товарно -грошових відносин та стимулювало розвиток господарства країни.

Розпад Римської імперії у V ст. н.ери зумовив формування на територіях як Західної так і Східної Європи ряду країн з відповідними механізмами та технологіями оподаткування. Розвиток феодальних відносин зумовлювали перетворення рабів у феодально -залежних виробників та утворення великого землеволодіння з феодалом -власником на чолі.

Як правило, феодальне суспільство складалося з чотирьох класів: феодалів -рицарів, священнослужителів, мешканців міст -бюргерів та селян, який був основним носієм податкового тягара, що зумовлювалось споживацькими характеристиками решти суспільних груп.

Як і в Римі, у Візантії основний тягар податкової системи відчували на собі селяни. Головним обов'язком державних париків -*демосаріїв*, які представляли собою основну масу общинного селянства була сплата грошового податку -державного *канону*, додаткових зборів і виконання державних барщин - *ангарій*. Так звані *ескуссати* були пов'язані з обслуговуванням імператорського господарства. Відмінною особливістю категорії ескуссатів було звільнення від всіх державних повинностей. Так, повинності *ескуссатів дромю* були пов'язані з обслуговуванням відомств дромю -державної пошти, а також передбачали перевезення імператорських послів, і охорону державних доріг. До ескуссатів були наближені *просодіарії*, що несли повинності натурального характеру.

В IX столітті в Візантії певний фонд земельної власності в селянських поселеннях був переведений державою в розряд військових земель, а селян зобов'язали нести спадкову військову службу, що стала для них основною військовою повинністю. Ці селяни, *стратіоти* сплачували грошовий податок, проте від решти податків і натуральних повинностей були звільнені.

Стратіоти, першопочатково зберігали свій тип життя візантійського селянства, проте, служба в тому чи іншому роді військ визначалась майновим положенням стратіота: для вершника обов'язковим було володіння майном, що оцінювалось в 4-5 литр золота, піхотинця - в 2 літра. Відповідно, малозабезпечені прошарки селянства, перетворюючись в стратіотів поповнювали найнижчі розряди військ, тоді як набуття значного земельного наділу прокладав їм шлях до командним військовим посадам. Часто стратіоти не мали можливості самостійно забезпечити себе конем, зброєю і

обладунками. В цьому випадку поселення повинне було виділити їм в допомогу групу селян в обов'язки яких вводилось озброєння і екіпіровка стратіота.

Представники верхівки війська поступово перетворювали масу рядових стратіотів в особисто залежних феодалних підлеглих. Не вміючи брати данину з ворогів, вони оббирали стратіотів. В підсумку, соціальне розшарування призвело до того, що найбідніші стратіоти позбулися своїх наділів і перетворилися в залежних селян.

Ситуація особливо загострилася після введення аллілегія (назва походить, від грець. *αλληλεξέλιον* ("*взаємна порука*"), що потягнуло за собою розорення і зростання заборгованості селянських прошарків суспільства. Аллілегій накладався на багатих власників землі, якщо їх бідні сусіди не могли в повному обсязі платити податки, або ж якщо сусідні з ними земельні ділянки були кинуті господарями. Існувало дві форми сплати даного податку. Перша, введена Никифором I відносилась до селян, що входили до селянських громад. Ця форма алліленгії носила виключно фіскальний характер і була призначена для максимізації збору податків. Друга форма була введена Василієм II. Вона відносилась до крупних землевласників (динатів), які повинні були сплачувати податки за земельні ділянки збіднілих селян та за безгосподарні ділянки. Ця форма податку на відміну від попередньої переслідувала крім фіскальної, ще і політичну мету - ослаблення крупних землевласників.

Уявлення про те, в якому становищі знаходилися візантійські селяни, дають вірші Іоанна Геометра, поета X ст. Розповідаючи про свою подорож з Константинополя в Сіліврію, автор описує поля «...зіяючі від посухи, розсипане колосся, бліді і похилені, наче мертві, зовсім зів 'ялі». Селяни, у відчай вигуквали: *«Хто сплатить обтяжуючий нас податок? Хто буде годувати наших дружин і дітей? Хто внесе податки і інші повинності в державну казну?.. Нема нікого...»*⁷⁵

Важкість податкового тягара посилювалась зловживаннями і безчинствами податкових службовців, які свідомо завищували норми оподаткування, жорстоко переслідували неплатників, садили їх в тюрми, творили найрізноманітнішу жорстокість і насилля. Збирач податків представляв собою саму ненависну особу в візантійському поселенні. В очах сучасників це були «...ниці люди, що не принесли державі жодної користі, притіняли бідних і, проливали їхню кров, несправедно наживали собі золоті таланти...»

Імператор Юстиніан (482 або 483-565) в своїх новеллах називає податки *«благочестивими, необхідними для загального блага»*, проте, приховуючи які суми народних коштів йдуть на розкіш двору і на роздачу сенаторам, знаті і церкві. *«Неможливо зберегти весь наш суспільний лад роШеита без збору благочестивих податків»*. Вказувалось, що *«відвернення нападів варварів і внутрішня безпека, і культурні заходи - це все робиться заради підданих. Те, що береться від них, то і витрачається на них і через них»*.

⁷⁵ История Виза ншш. Том 2' \\ Сказкин С.Д. (отв.редактор) - Москва: Наука. 1967 - с.472 90

На відміну від Риму у Візантії існувало 23 види прямих податків, серед яких виділялись: поземельний податок, подушний, податок на фінансування військових потреб, податок на купівлю коней, податок на рекрутів, мита на продаж товарів та за здійснення державних актів.

Цікавим був той факт, що особи, що отримували підвищення посади платили особливі податки. Проте, велика кількість податків була однією з причин занепаду Візантійської імперії внаслідок скорочення податкової бази та цілої низки фінансових криз.

Центральне адміністративне управління відрізнялося від адміністрації Римської імперії великою кількістю незалежних найвищих службовців, що відповідали лише перед імператором. Це призводило до невиправданій громіздкості бюрократичного механізму: багато відомств (секретів) дублювали один одного, і відповідно, функції ряду установ залишалися нечіткими.

Серед фіскальних установ найбільш важлива роль належала *генікону*, що очолювався *логофетом генікона*. Завданням генікона було встановлення ставок оподаткування та стягнення податків. Ці завдання виконували різні службовці: одні (*епопти*) проводили вимірювання землі, вносили в податкові кадастри інформацію про запуснені та такі, що не приносили доходу ділянки, розподіляли податки між спадкоємцями померлих землевласників, інші (*диікіти*) здійснювали стягнення податків.

Як епопти так і диікіти належали до центрального апарату і несли матеріальну відповідальність за суми, які їм було передбачено зібрати, бо їм приписувалось погашення податкового боргу власними контами.

Діяльність генікона не обмежувалась лише стягненням податків, в підпорядкуванні логофета генікону знаходились також окремі імператорські помістя, водопостачання, державні копальні. Проте з сфери впливу генікону були вилучені різноманітні казначейства, яким належало зберігати і витратити державні кошти. Так, спеціальна казна відала коштами на фінансування фійська, окреме відомство управляло державними майстернями, *сакелла* - спеціальний державний службовець повинен був зберігати грошові поступлення, а *вестиарій* - натуральні. Проте, часто мало місце дублювання функцій, оскільки вестиарій, дублюючи сакеллу приймав і грошові кошти, а сакелла зобов'язаний був споряджати військо необхідними запасами і провіантом.

Традиційно, найбільш ранню згадку про податкові відносини в *Київській Русі* пов'язують з Повістю временних літ, де згадується про похід князя Ігора за даниною в 945 році. Проте, за свідченням російських дослідників Орехова В.В. і Насонова Н.А.⁷⁶ податкові відносини в народів Київської Русі існували ще з часів формування людських спільнот.

За переконанням вчених, в Велесовій книзі є згадка про те, що в часи язичництва славяни віддавали від свого доходу 10% старійшинам роду на спільні потреби і 1% - волхвам:

⁷⁶ Орехов В.В. Насонов Н.А.К вопросу о ранних свидетельствах налоговых отношений на Руси. Вестник Удмуртского университета. Экономика 2005. №3 с. 159

...Так отдавали мы десятую часть отцам нашим и сотую - властям.
 ...И от гуннов торговцы прятались за мужами Белояровыми и говорили, что дают серебро и два коня золота, чтобы пройти и избежать угрозы гуннской, и так пройти мимо готов, также суровых в битве, и дойти до Днепра. И кони у них бесчисленны, и дважды берут они дань...
 ...И Велес идет там править стадами, и ступает по золоту и живой воде, и никому там не надо платить дань...
 ...А затем ушли в солнечный Египет. И долго в те годы давали мы дань...
 ...Единственно к смеху то, что мы должны были платить подать - мыто, и никогда не смели... если дань терпели...
 ...А эллины плакали о печали своей и просили, чтобы им платить дань...
 ...И собирали с них дань - овец на заклятие и вино...
 ...И вот прошли две тьмы, а за этими двумя тьмами пришли варяги и отобрали землю у хазар, на которых мы работали и кому платили дань...
 ...Не уважили (решение) и потому были разбиты, и потому у нас взяли дань^{77 78}...

В Велесовій книзі часто згадується про дань, яка стягувалась з переможених общин у вигляді дані, податі, мита.

Повість временних літ, один з найбільш ранніх літописів відноситься до початку ХІІ століття, ввібравши в себе матеріали повістей, легенд, усних поетичних переказів про різних історичних персонажів. Зокрема, там знаходимо:

...після смерті братів Кия, Щека і Хорива стали притіняти полян дrevляни і інші племена. І знайшли їх хозари в горах і сказали: «Платіть нам дань».

Поляни, порадившись, дали від диму по мечу, і віднесли їх хозари до свого князя і старійшин, і сказали їм: «Ось, нову дань знайшли ми». Ті ж спитали в них: «Звідки?» Вони ж відповіли: «В лісах, на горах над рікою Дніпро». Знову спитали ті: «А що дали?» Вони показали меч. І сказали старійшини хозарські: «не добра дань ця, княже: ми здобули її зброєю, гострим лише з однієї сторони -саблями, а в цих -госте з двох сторін -мечі. їм суджено збирати дань і зс і з інших земель». І збулось все це...

Рік 859... Варяги з замор'я стягували дань з чуді і з словен, і з мір, і з кривичів. А хозари брали з поля і з нас северян і з в'ятичів по срібній монеті і по білці від диму...

Рік 862... Вигнали варяг за море, і не дали їм дані, і подали самі собою владарювати ...

⁷⁷ О Велесовой книге. Электронный ресурс. Режим доступа: <http://sacrament.hl.ru/slavan/veles.htm>

⁷⁸ Ис гар нов В.А. Удар русских богов, <http://istarhov-vladimir-a.viv.ru/>

З цього, 862 року як стверджує Повість временних літ, після відмови сплати дані варягам з -за моря, серед племен русичів- новгородських словен, чуді, мір, вісей та кривичів почалась міжусобна ворожнеча. Вона закінчилась лише тим, що її учасники

В рік 862... І було в Рюрика два мужа, не родичі його, але бояри, і відпросилися вони в Царг рад зі своїм родом. І відправилися по Дніпру, і коли пливли мимо, то побачили на горі невелике місто. І спитали : «Чиє це місто?» Ті ж відповіли: «Були три брати: Кий, Щек і Хорив, які побудували місто це і загинули, а ми тут живемо, їх нащадки і платимо дань хозарам»...

В рік 882... Олег почав ставити міста і встановив дані словенам і кривичам, і міри і встановив варягам дань від Новгороду по 300 гривень щорічно...

В рік 883 ...почав Олег воювати проти древлян і покоривши їх, брав дань з них по чорній куниці...

В рік 884 ...Пішов Олег на северян, і переміг і поклав на них легку дань і не велів більше платити хозарам...

В рік 885... Послав (Олег) до радимичів, питаючи : «Кому дань даєте?» Вони відповіли : «Хозарам». І сказав їм Олег: «Не давайте хозарам, платіть мені». І дали Олегу по шелягу, як і хозарам давали...

В рік 907... Пішов Олег на греків... І велів Олег своїм воїнам зробити колеса і поставив на колеса кораблі. І коли подув попутний вітер, підняли вони в полі паруса і пішли до міста. Греки ж, побачивши це, злякались і сказали, пославши до Олега: «Не губи міста, дамо тобі дань, яку захочеш»... І наказав Олег дати дані на 2000 кораблів: по 12 гривень на людину, а було в кожному кораблі по 40 чоловіків...

...і послав до них в столицю Карла, Фарлафа, Вермуда, Рулава і Стеміда зі сорвами: «Платіть мені дань». І сказали греки: «Що хочеш, дамо тобі». І наказав Олег дати воїнам своїм на 2000 кораблів по 12 гривень на уключину, а потім дати дань для руських міст: передусім для Києва, потім для Чернігова, для Переяслава, для Полоцька, Ростова, Любича і інших міст: бо в цих містах сидять великі князі підвладні Олегу...

...Царі Леон і Олександр заключили мир з Олегом, зобов'язавшись сплачувати данину...

Невисокий рівень оподаткування слугував своєрідним стимулом для добровільного приєднання до Київської Русі інших народів. Як засвідчує Повесть временних літ в 883 році князь Олег підкорив древлян і наклав на них дань -по чорній куниці з житла. Перемігши дніпровських северян, він наклав на них дань легку, але при цьому заборонив давати дань хозарам. Для северян, які раніше платили дань хозарам, тягар оподаткування виявився набагато меншим. Дізнавшись про це, радимичі добровільно приєдналися до Київської Русі, сплачуючи дань в обмін на захист від хозар. При цьому, хозарам вони платили по 2 шеляга від рала, а київському князю стали 79 платити тільки по одному..

Після смерті Олега в 912 році великим князем став Ігор. Дізнавшись про це, древляни вирішили відлучитись від Києва. В 914 році Ігор пішов на древлян і, перемігши їх поклав на них дань більшу ніж колишня. *

вирішили знайти собі князя, який би «ними володів і судив по праву». І прийшли княжити на Русь три брата -варяга: Рюрик, Трувер і Синус. Рюрик почав правити в Новгороді (потім він перебрався в Київ і зробив його престольним градом), Синус -на Білозері, а Трувер -на Ладозі.

⁷⁹ Налоги и финансовое право, 8/2009 291

В 941 році Ігор пішов походом на греків, проте зазнав поразки. В 944 році він зібрав багатьох воїнів: варягів, русичів, полян, словен, кривичів, тиверців, наняв печенігів, взяв в них заручників і пішов на греків лад'ями і кіньми. Дізнавшись про це, цар Роман прислав до Ігора бояр з проханням: *«Не ходи, але візьми дань, яку брав Олег, додам ще до тієї дані»*. Значні дари були подаровані і печенігам. Ігор взявши данину повернувся до Києва. В 945 році грецький цар прислав послів до Ігора щоб відновити попередній мир. Так був укладений новий мирний договір між Візантією і Київською Руссю.

За літописними згадками в той же рік сказала дружина князю Ігорю: «люди Свенельда мають збою і одяг, а ми нагі. Підемо, князю, з нами за даниною, і ти візьмеш і ми.» Послухав їх князь Ігор і пішов до древлян за даниною, і збільшив суму і творив насилля над древлянським народом. Взавши данину, сказав своїй дружині: «Ви йдіть з даниною додому, а я візьму іще». І відпустив військо своє додому, а сам з невеликою кількістю воїнів повернувся, бажаючи більшого багатства. Древляни, почувши, що він повернувся, зібрали раду на чолі з князем Малою: «Якщо повадися вовк до овець, то виносить все стадо, поки не вб'ють його. Так само і цей: якщо не вб'єм його, то він нас погубить.» І послали до нього послів з мовою: «Навіщо йдеш знову? Забрав вже всю данину...» Та не послухав їх князь Ігор. А древляни, вийшовши з міста Іскоростеня вбили Ігора і його дружину.^{80 81}

Епізод смерті князя Ігора від розгніваних його надмірними даями податкоплатників в 945 році вважається в більшості підручників початком оподаткування на Русі. Проте, зміст згаданих хронік стверджує про наявність технологій оподаткування ще 100 років до цього. Російський теоретик С. Лесной пише про стягнення русичами дані з арабів ще в першій половині VII **81** століття

У вигляді податі до Київської Русі йшла десята частина доходів: хліба, меда, льняної пряжі і куделі, риби соленої і сушеної, шкір тварин, пташиного пуху, шерсті, дорогоцінної і м'якої пушини, виробів з заліза, полотен, дерева та ін. Обов'язкові внески натуральними продуктами і платежі в Київській Русі збирали старшини, під наглядом яких служили прикажчики, в обов'язки яких входило зважування зерна, меду, воску, облік ложок, мисок, топорищ, замір шерсті і плашиного пуху. Принесена подать відмічалась на бірках зі шкіри, шматок якої віддавався тому, хто приніс крам в знак погашення боргового зобов'язання.^{82 83}

З числа дружини князь брав своїх адміністраторів, з допомогою яких він управляв землею і охороняв її. Ці помічники називались вірниками і тиунами, в обов'язок яких входило в стягненні віри, тобто судового мита, в управлінні землею і зборі дані. Кошти від дані і віри витрачались на князя і **83** його дружину.

⁸⁰ Все монарх» мира. Россия. 600 кратких жизнеописаний. Константин Рыжов. Москва. 1999 г.

⁸¹ Лесной С. (Парамонов). Откуда ты, Русь? [http:// lib. makehosting. com/](http://lib.makehosting.com/)

⁸² Иванов В.Д. Повести древних лет. Кн. 1. часть 1. За чёрным лесом, [http://bestlibrary. nisinfo. ru](http://bestlibrary.nisinfo.ru)

⁸³ Платонов С.Ф. Полный курс лекций по русской истории, [http:// lib. ш/](http://lib.ш/)

Документальні свідчення податкових відносин в древніх русичів: Вересова книга, Повість временних літ датуються набагато ранішим періодом ніж закони царя Хамурапі (XVII ст. до н.е.), законів Ману (близько VI ст. до н.е.), та інші ранні хроніки суспільного розвитку, в тому числі в сфері оподаткування.

Після смерті князя Ігора на чолі держави стала княгиня Ольга, яка здійснила важливі перетворення в управлінні князівством: в 945-947 рр. встановила точний розмір дані (полюддя), що сплачувалась на користь Києва і періодичність їх сплати. Підвладні Києву землі вона поділила на адміністративні одиниці - *погости*, що асоціювалися з місцем зупинки князя і його дружини під час збору *уроку*- фіксованого розміру дані в період погостя. В кожному погості був поставлений княжий адміністратор - *тиун*.

Як стверджує російський статистик Бліох І.С.⁸⁴, перші варяго - російські князі силою підпорядковували собі багато племен і народів, не дуже піклуючись про добробут завойованих народів оподатковували їх за числом димів чи дворів, числом осіб чи поголовно. Проте, з плином часу, князі відчуваючи відповідальність за підкорені народи прагнули до введення більшої справедливості в оподаткуванні, що і було поштовхом до введення поземельного податку. Однак, через відсутність системного порядку та єдності в державному управлінні того часу поземельний податок існував не у всіх землях і супроводжувався сплатою і старих форм податків. Джерела доходів князів Київської Русі з 862 до 1015 року склалися з:

- > контрибуції, що накладалася на переможені народи, і використовувалися на фінансування потреб князя і війська;

- > постійних зборів і данини (податки, що вносились натурою - медом, воском, хутром) і уроків - тобто періодичних зборів, що збиралися у відповідні періоди часу;

- > подарунків і дарів мешканців;
- > зборів з власних володінь князів.

Податки збиралися трьома різними способами:

- 1) князі самі вирушали восени в оподатковані податками землі;
- 2) посилали туди своїх збірників;
- 3) або визначивши кількість податку надавали мешканцям розклад і можливість самостійно її сплачувати та привозити до двору князя.

З цих трьох видів поступлень і склалися доходи князів, що через певну примітивність форм оподаткування не потребували спеціальних фінансових установ. Витрати в основному зводилися до утримання княжих дворів.

З 1015 по 1224 рік джерела княжих доходів склалися з :

- > дані і податі по числу дворів;
- > дарів і дарових зборів;
- > збору з купців за право торгівлі;
- > солі натурою з варниць;

⁸⁴ Бліох І.С. Финансы России XIX столетия. История -Статистика Томь І. С.-Петербург Типографы М. М. Стасюлевича. 1882.С. 43

- > мита з товарів: за перевезення по річках і дорогах, за зважування і з вартості товарів;
- > штрафних коштів і судових зборів;
- > продуктів землеробства в маєтках князів;

-85

- доходів з княжих маєтків .

Податкові збори що сплачувались в Київській Русі з 1224 року до середини XV століття склалися з наступних статей:

- > поземельні податки з сохи;
- > з спеціалізованих ремісницьких закладів (ковальства та продаж оцінювалось в одну соху, лодка -двом сохам;
- > за купців за право продажу;
- > подушні збори з людей, що не мали закладів (робочих, майсзрів та інших);
- > невизначені збори: дарові, ямські та чорний збір;
- > штрафні і судові збори;
- > мита за перевезення товарів, віще за зважування, тямга з вартості товарів, осьмничі і помірне (з товарів рідких і сипучих). Митні збори стягувались осьминниками, митниками та іншими службовцями;
- > виключне право князів на рибну і звірину ловлю в окремих місцевостях;
- > виключне право на продаж в багатьох містах вина, меду і пива;
- > солеварні;
- > чеканка монет-по 'Л гроша з гривні;
- > власні маєтки;
- > продаж продуктів з маєтку і продуктів, що поступили натурою з

86 населення .

Крім всіх цих податків, з населення стягувалась ще татарська дань спочатку з душі за переписом, а потім з сохи чи тягла і називалась бесерменський борг. Дань ця стягувалась спочатку самими татарськими службовцями (баскаками) або відкупниками, але пізніше князі стали посередниками між Ордою і удільними князівствами, і підсумку присвоїли собі права, набуті татарами. Крім того, існували також такі повинності як «ям» - обов'язок доставляти підводи службовцям Орди і на утримання посла Орди разом з багато чисельним двором.

Ще одним різновидом форм податкових взаємовідносин між Київською Руссю і Ханаатом було *тягло* -система грошових і натуральних повинностей селян починаючи з 15 і до кінця 18 ст. Основна окладна одиниця тяглого населення називалася сохою. До середини XVI століття вона визначалась кількістю робочої сили (раніше в XIII - XV століттях до сохи прирівнювались до двох чи трьох селян -працівників). Соха включала

⁸⁵ Блюх И.С. Финансы России XIX столетия. История -Статистика Томь I. С.-Петербург Типография М. М. Стасюлевича. 1882.С. 44

Блюх И.С. Финансы России XIX столетия. История - Статистика Томь I. С.-I Петербург Типография М. М. Стасюлевича. 1882.С.44

визначений простір тяглої селянської землі: «доброї» помісної і вотчинної землі соха налічувала 800 четвертин (четверть -половина десятини), монастирської -600 четвертин, чорної казенної -500. При цьому, кількість землі визначалась її родючістю, а не властивостями самого ґрунту. Склад посадської сохи навіть в межах одного регіону був не однаковим: наприклад, в кінці XVI століття в Зарайську налічувало по 80 багатих дворів, 100 середніх і 120 бідних; в Вязьмі відповідно 40, 80 і 100. Величина сохи досить відрзнялась в різних районах держави, так московська соха прирівнювалась до 10 новгородських⁸⁷.

Крім прямих податків селяни виконували і тяглі повинності (які нерідко перетворювались в гроші). В 17 ст. найбільш тяжкими податками були так звані стрілецький хліб або стрілецькі гроші, ямські, данні і оброчні гроші. В 1679 році система оподаткування сохами була замінена подворною: найважливіші прямі податки і дрібні збори були об'єднані в один податок - стрілецьку подать. Розмір тягла часто перевищував розмір оброку, а інколи піднімався вище платоспроможності населення. Оброк вважався набагато легшим від тягла, який уособлював всі види прямих податків. В давніх писемних згадках термін «*тягло*» замінювався словом «*тягар* (рос. *тяжесть*)». Тяглом оподатковувався не окремих член громади, а визначена одиниця, волость, як сукупність господарств. Фізична чи юридична особа, що підлягала тяглу повинна була володіти господарством, яке включало в себе головний центр і другорядні частини, що носили назву тяглих. Від тягла звільняла служба по призначенню від влади, військова служба, дворова, придворна і частково приналежність до купецького прошарку. З XVII ст. ці привілеї були обмежені. В різних випадках надавалися пільги особам тяглому класу, найчастіше через бідацьке становище особи. Найбідніші прошарки міського і сільського населення, бідні вдови та ін. не входили в «розруби і розміти» тяглої спільноти, та не записувались в тягло. Вільні люди при заселенні необробленої цілини також отримували пільги на певний термін, залежно від витрат часу і зусиль для приведення земельної ділянки в прийнятну для посіву. До числа випадкових причин звільнення від тягла відносяться розорення від військ інших народів і розбійницьких групувань, пожежі, послуги державі та ін. З метою уникнення зловживань з боку селян вводилися поручні записи, де засвідчувалося, що поселенці до закінчення пільгових років не втечуть з земель, а по їх закінченню будуть платити податки в повному обсязі⁸⁸. Термін «*тягло*» після введення подушного податку був замінений словом «*подать*», але вживався як умовна одиниця оподаткування в 18-19 ст. Після реформи 1861 року термін «*тягло*» зникає⁸⁹.

Тягар оподаткування, що лягав на людей був досить великим, особливо там, де службовці були на утриманні людей від ввірених їм територій. Це

⁸⁷ Мельник А.Д. Налоговый потенциал в зеркале русской истории. Налоговый Вестник № 3. 2000 г.

⁸⁸ Лаппо-Дани леве кий. «Организация прямого обложения в Московском государстве и пр.» (СПб., 1890); Милюков, «Государственное хозяйство России в первой четверти XVIII стол.» (СПб., 1892); Дьяконов.

«Акты, относящиеся к истории тяглоу населения в Московском государстве» (Юрьев. 1895 — 97).

⁸⁹ Налоги и финансовое право, 10/2009 с. 184

утримання княжих намісників лягало тяжким тягарем на населення, так як обходилося набагато дорожче, ніж сплачувані в казну податки.

Після нашествия татаро-монгольської орди, основним видом податків став «вихід», що сплачувався з кожної особи чоловічої статі. Оскільки, кожен князь збирав данину у своєму князівстві і передавав її великому князю для відправлення в Орду, тому сума «виходу» залежала від домовлешностей між князем і ханом. Сплата «виходу» була скасована царем Іваном III.

Іще одним джерелом наповнення казни було поплужне. Це земельний податок, одиницею оподаткування якого був плуг. Поплужне йшло на військові виграти, утримання великокнязівського двору та на дипломатичні місії.

3.3. Технології оподаткування в часи Середньовіччя

V—XV ст. — період становлення і зрілості феодального господарства в Європі. Його <юрмування швидше проходило у країнах, де колонат взаємодіяв з первісним способом виробництва. Шляхи формування феодального господарства у кожній країні були своєрідними. У Франції головна роль належала прекаріям і комендаціям. В Англії донорманського періоду, в Скандинавії визначальним моментом у процесі феодалізації були права панівної верхівки на стягування податків, судочинство, торгівля мига. Поступово завдяки цим привілеям феодали привласнили громадські землі, а 90 їхніх власників перетворили на залежних селян .

Вислів «що з воза впало те пропало» має безпосереднє відношення до історії оподаткування. Справа в тому, що купці на кожному кроці сплачували мита: на річкових переправах, мостах, на кордонах феодальних володінь. Там, де не було річок, магнати ставили митні шлагбауми в чистому полі. За таких обставин товар дорожчав у десятки разів. Крім того, у середньовічній, феодальній Європі не було битих шляхів, йг ніхто не ремонтував. Власники земель, по яких проходили кутецькі валки, робили все, щоб пошкодити дороги. На розбитих шляхах часто ламалися вози, товари падали на землю, їх зразу привласнювали місцеві феодали за допомогою озброєних слуг. Таким чином, те, що падало і торкалося землі феодала -пропадало...

Важливе значення в економічному житті середньовічної Європи мали податки та різні примуси на користь феодалів чи державних установ. У романізованих країнах збереглася римська податкова система, що в тій чи іїшій формі поширилась і на "варварські" держави. З населення стягували земельний і подушний податки. Крім того, усіх підданих примушували виконувати будівельні роботи, нести сторожову службу, здійснювати гужові перевезення. У скарбницю франкської держави прибутки надходили з податків, митниць і судових штрафів. Візантійська податкова система мала

централізований характер. Систематично провадилися загальнодержавні кадастри (зведені відомості) про кількість землі, людей, худоби. У VIII ст. римський подушно-земельний податок було замінено рентою відробітковою, натуральною, грошовою.

У країнах, де феодалне господарство утворювалося внаслідок розпаду родоплемінних стосунків, державні податки сформувалися на основі системи дарів з власних громадян та данини з підкорених народів, що поступово злилися в одне ціле. Королі та їхні намісники об'їжджали країну для збирання провіанту і фуражу з населення. Поступово побори набули постійного характеру, розміри їх регулювалися, встановлювалися місце і час сплати. Зі зміцненням феодалних держав податки набули характеру феодалної ренти, що стягувалася державою.

На першому етапі зрілого феодалізму у європейських країнах державних податків не було або вони збирались феодалами. Там, де королі збирали з своїх васалів "допомоги", їх платили селяни як сеньйоріальні платежі. В середньовічній Європі король неміг змусити підданих сплачувати податки, проте міг укласти з ними добровільний і рівноправний податковий договір. У відповідності з ним, васал висловлював згоду служити сеньйору або щось платити йому в обмін на захист і покровительство зі сторони сеньйора. Зокрема, любий англійський рицар брав на себе зобов'язання прослужити 40 днів в році під знаменами короля або заплатити або заплатити йому податок в I марку (8 унцій) срібла. Цей податок називався в Англії "щитові гроші" іншими різновидами були "даські гроші" на охорону кордонів, поземельний ("погайдовий") збір, з XIII ст. — податок на рухомість. Проте англійський король Іоанн Безземельний збільшив податки в 1210 році на англійських рицарів, які не бажали проводити 40 днів в році на королівській службі з I до 3 марок. При цьому ввів штраф в розмірі 10 марок для всіх, хто відмовився приєднатися до королівської армії за першою вимогою. В результаті англійські барони розпочали війну проти Іоанна і в червні 1215 року змусили короля підписати Велику хартію вольностей. В ній містилися норми про те, що «... жодні податки, крім податків диктованих феодалними звичаями не можуть стягуватися, якщо на це не отримано згоди всього королівства».

На другому етапі зрілого феодалізму внаслідок державної централізації податки стали постійними, зросли їх розміри, їх платили переважно селяни та жителі міст. Феодали, духівництво повністю або частково звільнялися від сплати податків.

В Англії в 1086 році за наказом короля Вільгельма I було проведено опис земель і перепис населення, за результатами яких була складена так звана «*Книга Страшного Суду*» (англ. *Domesday book*⁹¹). Ця назва виникла тому, що всі особи, які давали відомості статистикам, клялися говорити нічого не приховуючи, як на «Страшному Суді». Перепис дозволив впорядкувати оподаткування і допоміг королю скласти точне уявлення про чисельність населення і розмір володінь його васалів. Останнє було необхідне для визначення військових повинностей васалів щодо короля. Головною формою

⁹¹ Средние века: В 2 кн. Кн. I. А.-К.- М.: ОЛМА-ПРЕСС Образование, 2005, - 320с.

прямого оподаткування був податок на рухоме майно, що становив для селян 1/15, для міщан — 1/10 його вартості. Наприкінці XV ст. розміри податків зрівнялися з сеньйоріальними поборами.

У Франції Філіпп 11 (1285—1314 рр.) започаткував державну податкову систему. Доходи або майно населення обкладалися податками, що становили 1/25, 1/50, 1/100 їх частини. Зросли васальні платежі на користь короля. Жителі міст платили податок за військову службу. Вперше було введено посередній податок на сіль, пшеницю, вино. На початку XIV ст. з'явився подимний збір. За податковою реформою Карла VII (1422—1461 рр.) було введено щорічний поземельний податок — талію. Розміри його визначав король. Від сплати були звільнені духівництво і феодала. Податки постійно зростали, зокрема на сіль і торгіві угоди.

У Німеччині, яка в XIII ст. розпалася на територіальні князівства, на початку IX ст. вводиться церковний податок в розмірі 1/10 частини заробітку і майна, що обґрунтовувалось необхідністю повернення Господу Богу частини того, що він дав кожному. Крім того, селяни платили поземельний та імператорський поголовний податки. Стягування останнього присвоїли собі князі.

У країнах Центральної Європи державні податки і феодална рента зростали одночасно. Феодала переважно звільнялися від сплати податків. В Угорщині з селян стягували щорічний подвірний податок. У Чехії в державний скарб поступала четверта частина або половина феодалної ренти. У Польській державі основним джерелом державних доходів були королівщини, соляні промисли, монетний двір, мито. Селяни до 70-х рр. XIV ст. платили 12 грошей з лану землі. За Кошицьким привілеєм 1374 р. ланове зменшилося до двох грошей з лану. На монастирських землях воно становило 4 гроші. З кінця XV ст. державний земельний податок знову зріс до 12 грошей з лану.

В часи Середньовіччя особливо оригінальною була система оподаткування Індії, що характеризувалася двома типами оподаткування - міським і сільським.

Тогочасна Індія володіла потужним податковим інструментарієм з розвиненою системою акумуляції податків і зборів. На найвищому рівні податкові кошти стягнуті в грошовій формі підлягали розподілу і перерозподілу для задоволення державних потреб. Основна частка, більше ніж 4/5 державного доходу спрямовувалася на утримання армії.

В період з XVI по XVIII ст. в Індії було здійснено ряд реформ, метою яких було запровадження більш ефективних технологій оподаткування. Актуальними були питання пов'язані з стимулюванням розширення площі оброблюваних земель і таким чином збільшення сум податку, а також запровадження пільгового оподаткування при обробітку цілих необроблюваних раніше земель.

Цікавими та неординарними були праці тогочасних індійських теоретиків, зокрема індійського мислителя, міністра та політичного діяча *Абу- л- Фазла Аламі*. Саме йому належать основні ідеї побудови державного

ладу, та встановлення у фінансових документах чітко визначених сум податків які спрямовувалися на різні статті видатків, в тому числі і на утримання армії.

В своїх працях Абу -л-Фазл намагався визначити справедливі податки, захистити селян від грабіжницького впливу воїнів і службовців. Саме завдяки його ініціативам було запроваджено точний розмір земельного податку на основі кадастру земель. Сам податок залежав від родючості ґрунтів, що відповідає загальним положенням теорії диференціальної ренти.

Досить суворою у Індії була система санкцій до платників, що ухилялися від оподаткування, дозволеними навіть були методи застосування фізичних методів покарання. Разом з тим, актуальними були питання оптимальності податкового тягара, тому з другої половини XVI ст. податок в грошовій формі стягувався в розмірі 1/3 врожаю.

На відміну від Індії, розвиток податкових відносин в Китаї зумовлювався стимулюванням поширення надільної системи землеволодінг, та натуральним характером китайської економіки.

Японія, періоду раннього феодалізму характеризувалася наявністю дієвої адміністративної статистики для обліку робочої сили на основі перепису населення, де одиницею оподаткування виступав двор.

В XV ст. посилення податкового тиску на громадян зумовлювалось кризою, що існувала в державі, посиленням феодальної роздробленості. Проте, вже у XVIII -XIX ст. мала місце політика об'єднання країни на засадах єдності та економічної сили. Було здійснено ряд заходів щодо обмеження розкоші, заборони надмірної чеканки монет. Ставки податку для мешканців сіл в окремі періоди сягав 40% отриманого врожаю, а для мешканців міст -і до 60% випущеної продукції в натуральній чи грошовій формі.

В середні віки особливо швидко і досить ефективно розвивалися податкові відносини в арабських державах. Особливістю їх формування був акцент на релігійно -правових поглядах, що містилися в Корані. Згідно з ним, майнове і соціальне становище, як і нерівність має божественну природу. Мусульманське право -шаріат визначало дві категорії оподаткування земель -ушурну і хараджну. До земель ушур відносились землі арабів, до земель харадж -всіх неарабів незалежно від того прийняли вони іслам чи ні. З перших стягувався податок в розмірі 1/10, з хараджних від 1/3 до 1/2 врожаю. Подушний податок сплачували всі з поділом на три категорії: багатих, бідних і з середнім достатком.

Майнові податки сплачувались у вигляді «зак'яту», який згідно з мусульманською традицією поділяється на наступні види: зак'ят -ваджиб (обов'язковий), зак'ят -суннет (рекомендований), зак'ят -фітр (роздача милостині після закінчення посту Рамазан). Кожна із форм податку має власне джерело і призначення, зокрема: для поширення і зміцнення ісламу, для утриманні бідних і малозабезпечених.

Велике значення в розбудові економіко -правових засад оподаткування періоду Халіфату мають праці арабських теоретиків Абу Юсуфа (731 -798 рр)

та Ібн Хальдуна (1332-1406 рр). Питання оптимальності побудови системи оподаткування, дієвості і справедливості сплати податків розглядалося в книзі «Кітаб аль -харадж» (Книга про податки) Абу Юсуфа. Автор висловлює думку про необхідність дотримання міри в оподаткуванні на основі критерію платоспроможності. Досить важливими вчений вважає питання планування податкових сум з метою чіткого і ефективного розпорядження ними.

Погляди арабського мислителя ібн Хальдуна багато в чому були провісниками багатьох теоретичних концепцій європейських теоретиків, висловленими багато десятиліть потому.



Ібн Хальдун

(Абу Зайд Абд ар-Рахман Бік Мухаммад)

народився 27 травня 1332 року в Тунісі. Вивчав традиційні релігійні науки та філософію. Виконував функції радника різних (ворогуючих) правителів, служив при дворі султанів Марокко.

1400 року біля Дамаску зустрівся з Тамерланом, для якого укладав опис земель північно-західної Африки. Повернувся до Каїру, де помер 16 травня

1406 року.

Найголовнішою його працею вважають «Мукаддім».

Глава тридцять восьма
розділу третього «Про збір податків і фактори, що впливають 92 93 на його розмір»

Знай, що [статті] податків на початку існування держави невеликі по своїй частці, а сума податків велика, тоді як в кінці існування держави частки великі, а сума мала. Причина цього в тому, що держава, якщо вона наслідує релігійним настановам, не вимагає нічого, крім встановлених зборів -садаки, тобто добровільних пожертв, хараджа, тобто поземельного податку, джиз 'і - подушного податку, і частки їх незначні. Невеликий також і розмір зак'ята, тобто десятини. Це стосується і десятини, що сплачується зерном чи худобою, і джиз 'і, і хараджу, і всіх встановлених зборів, бо вони мають межу, яку не можна переступати. Якщо держава слідує законам переваги і асаб 'і, то вона в своєму началі є примітивною, як уже було сказано. А примітивність вимагає поблажливості, щедрості, відсутності погорди, утримання від вилучення майна людей, що інколи може статися через не увагу. Тому розмір кожної статті невеликий, і невелика доля податку щодо майна. А якщо частки невеликі і статті небагаточисельні, то піддані намагаються працювати і прагнуть праці, і збільшується освоєння світу, і множить воно на користь людям по причині малої кількості*

⁹² Прологомени к «Книге поучительных примеров и дивану сообщений о днях арабов, персов и берберов и ихсовременников, обладавших властью великих размеров»

⁹³ Игнатенко А.А. Ибн -хальдун. М.: Мысль, 1980. —(Мыслители прошлого), -с. 142.

Переклад Сидорович О.Ю.

податків. А якщо збільшується освоєння людми світу, збільшуються кількості, що припадають на кожну статтю, і росте кожна доля, а через це збільшується збір податків і їх сума.

При тривалому існуванні держави, коли володарі наслідують один одного і характеризуються зніженістю, і втрачається секрет примітивності і найвності і її вдача, тобто поблажливості і стриманості, і з'являється злизне володарювання і цивілізація, що закликає до витонченості, і державні люди набувають вдачу витонченості і множаться її звички, [то множаться] і потреби державних людей по причині того, що вони загрузли в благополуччі і розкоші, і тоді вони множать статті і збільшують частки податків на майно підданих, на землеробів і на всіх платників податків. Вони значно збільшують кількість статей і їх частки, щоб збільшити збір. Вони встановлюють податки на торгові угоди і на в'їзд в міста, як ми про це пишемо далі. Ці нові податки поступово все більше зростають через посилення схильності держави до розкоші і примноження потреб, і відповідно і витікаючі з цього витрат. І лягають побори тягарем на підданих і знімають їх, і поступово стають встановленим звичаєм, бо збільшення відбуваються помаю, і ніхто не розуміє, хто саме їх збільшив і хто наклав.

Піддані втрачають надію, так як малою стає користь, яку дає освоюня світу. І якщо хтось порівняє користь і побори, а також результати праці і вигоду, то багато взагалі відвернуться від праці по освоєнню світу. Сума зборів стає тоді недостатньою через недостатність розміру частин. Можливо, державні люди збільшать розміри статей, якщо побачать що нестачу в зборах, і насильно будуть вилучати нестачу, поки кожна частка і кожна стаття не дійде до такої межі, за якою уже не буде жодної користі через множини виплат і велику кількість поборів і нема надії на вигоду. Сума зборів постійно зменшуватиметься, а кількість статей і розміри часток податків збільшуватимуться. І почне занепадати культура через втрату надії, а ззубність всього цього позначиться на державі...

Глава сорок сьома **розділу третього «Про те, як псування досягає державу»**

Знай, що панування ґрунтується на двох необхідних основах: по - перше, на міці і асаб'ї, що висловлюється одним словом -«військо», і по -друге, на фінансах, а в них опора цьому війську і здійснення надій владики. / якщо досягає псування державу, то досягає воно його якраз в цих двох основах. Розглянемо, по -перше, як псується міць і асаб 'я держави, а потім повернемося до фінансів і збору податків...

...Що стосується псування держави в зв 'язку з псуванням фінансів, то знай, що держава в своєму началі була примітивною, як уже говорилося, і в ній панувала вдача поблажливості до підданих, не було лишніх трат, держава утримувалась від того, щоб рахувати кожен дирхем, не перевіряю збирачів податків. Та і не було тоді лишніх трат, і держава не потребувала в великій кількості грошей.

Але потім відбувається захоплення і стає те, чим володіють, великим, розростається і штовхає до розкоші. Множяться трати і зростають витрати влади і державних людей, а потім це охоплює і всіх мешканців столиці. Це призводить до збільшення виплат війську і

плати державним людям. Множаться марнотратство і поширюється серед підданих, бо люди намагаються слідувати релігії своїх владик і їх звичкам. Влада бачить розкіш в столиці і вважає, що люди живуть в достатку. Вона потребує витрат на саму себе, на утримання війська. Тому вона застосовує введення податків на товари, щоб збільшити збір в казну.

Розкіш збільшується, і податків вже не вистарчає, і держава починає чинити несправедливості і насилля над тими підданими, що під її владою, і тягнеться до грошей підданих, щоб вилучити їх, чи у формі податку чи заняття торгівлею, а то і просто вилучення дзвінкої монети, що буває в окремих випадках... В цій фазі військо наважується виступати проти держави через те, що ослабла і зруйнувалась стара асаб 'я. Держава чекає цього і лікує це заспокійливим засобом - виплатами і тратами на військо, але не знаходить воно порятунку?

В цій фазі збільшується багатство збирачів податків через велику кількість податків в державі, які вони збирають, а також через те, що при цьому росте їх власний вплив. Вони приховують зібрані гроші, і множаться доноси одних на інших, суперництво і ненависть. І досягає їх одне за іншим нещастя - вилучаються у них гроші, і відходить від них багатство. / втрачається та велич і розкіш, які надавали вони державі. Якщо завдана шкода їх благоденству, то залишає їх держава і повертається до багатих підданих.

Але в цій фазі торкнулась його неміч, і слабе воно вже для того, щоб чинити несправедливість і насилля. І тоді володар намагається приховати потай справи шляхом щедрої роздачі грошей, і надає перевагу грошам меч, бо зменшилось багатство держави. І росте його потреба в грошах - для витрат на військо, і не може він збагатитися як того хоче. Держава все більше руйнується. Населення провінцій осмілюється виступати проти неї. Розв'язуються її тенети, і, а ні, то залишиться вона, зникаючи, поки не пропаде, як вогонь в світильнику, коли закінчується масло і гасне світильник.

Поряд із теоретичними концепціями щодо формування і ролі держави, Ібн Хальдун вказував на визначальну роль податків при формуванні ціни товарів, вказуючи, що досить часто в ціну товарів включаються і суми податків і зборів що стягуються на користь правителя або збирача податків. На думку вченого, всякого роду незаконні збори сприяють подородджчанню товарів, оскільки, продавці включають в ціну все, що витрачають, в тому числі і ціну власного існування.

3.4. Розвиток податкової системи Росії

На початку XVI століття, виникла потреба реформування фінансового господарства держави. Ціла низка недоліків в зборі податків призвели до великої економіко -соціальної кризи держави, оскільки дуже багато міст і сіл були розорені, а їх мешканці втекли з закріплених за ними територій. Багато посадських людей для того щоб не сплачувати податки, переїздили в інші міста і переховувалися в своїх родичів чи знайомих. Окремі тяглові люди звільняли себе від оподаткування тим, що записувалися за боярами чи

монастирями, інші ж, вказуючи на своє розорення постійно просили про надання їм пільг.

Тому, на Земському зборі в 1619 році була прийнята постанова, в силу якої в 1620 -х роках був проведений загальний перепис тяглого населення з метою визначення його «податной силы». Для формування по областях точних описів міст, поселень з їх населенням, церквами, лавками, дворами і категоріями землеробства (або «*писцовых книг*», що були основою для податного земельного оподаткування) і розподілу податей відповідно з майновим станом мешканців в усі міста направлялися письці і дозорщики (під'ячі), які повинні були об'їхати доручені їм території, описати міста і всі поселення, встановити число платників і кількість оброблюваної ними землі, визначити при цьому ймовірні прибутки та збитки землі, що підлягає оподаткуванню. Однак, в більшості своїй вони недобросовісно виконували свою справу і завдяки хабарам накладали більші або менші суми сплати.

Навіть у такому вигляді, «писцовые книги» мали не лише кадастрове і фінансове значення, оскільки вони допомагали здійсненню інших громадських та інших актів - завдяки їм вирішувались поземельні сутички, закріплювались права на володіння нерухомістю, відбувався облік податкоплатників.

Поруч з «*писцовыми книгами*» також існували доповнюючі них і «*дозорные книги*» та «*переписные книги*», що представляли собою повний каталог поземельних і торгово -промислових засобів держави.

В цей час одним з найбільш значних джерел поповнення московської казни були непрямі податки митні та кабацькі збори, які за розписом 1680 року складали близько 40% від всіх доходів бюджету. При цьому, особам які були запідозрені в ухиленні в сплати податків згідно з законом 1637 року загрожувала «*смертная казнь без всякой пощады*»⁹⁴.

З метою боротьби з податковими правопорушеннями на рубежі XVI- XVII століть існувала так звана «*велика соха*», що складалася з великого числа дворів, а з 1646 року одиницею для обчислення сошного оподаткування деякими прямими податками став вважатися двір. Подвірне оподаткування було простіше сонного і зручніше для платника, при цьому зменшуючи можливість наруги при нарахуванні податків.

З половини XVII століття «*писцовые книги*» поступово стали звільняти місце переписним книгам, в яких перераховувалось не лише поземельні торгово -промислові засоби, скільки кількість дворів і їх населення, тобто трудові сили -тягле населення. Необхідність пошуку нових джерел фінансування потреб казни призвела до обґрунтування необхідності брати в розрахунок при визначенні поземельного оподаткування не лише тяглу землю, але і самого її власника.

В 1679 році посапше оподаткування було замінено подвірним, що дозволило розширити податкову базу за рахунок включення в контингент податкоплатників окремих верств населення, які рідше випадали з оподаткування, зокрема «*завірних*», «*ділових людей*», половників та інших.

¹⁷ Мельник А.Д. Налоговый потенциал в зеркале русской истории. Налоговый Вестник № 3. 2000 г.

Загальна сума податкових поступлень визначалась урядом, а селянські поселення були наділені правом розкладу податків між дворами виходячи з їх майнового стану. При цьому існувала диференціація ставок податків, у відповідності з якою за найбільш високими ставками стягувались податки з посадських людей, а також з чорносошних селян, за меншими ставками - з селян, що були одноосібними власниками з врахуванням сплачуваних ними сум.

Проте, з плином часу почали виявлятися недоліки подвірного оподаткування. За словами Російського історика Ключевського В.О. : *«селяни почали згушувати двори, скучуючи в них якомога більше людей, або загороджували по три, по п'ять, навіть по десять селянських дворів в один, залишаючи для проходу одні ворота, а інші огороджували парканами. Сільське господарство не поліпшувалося, а казенні доходи знижувалися»* ”.

Запровадження *подвірного оподаткування* значно збільшило кількість платників податків за рахунок введення в їх число тих категорій населення, що раніше були звільнені від оподаткування: Загальну суму подвірного визначав уряд на чолі з урядником, а сільська громада чи міське управління розподіляли суму податку між всіма дворами. Подвірне оподаткування зберігалось до першої половини XVIII століття.

Розвиток кріпосництва, встановлення державних податків і повинностей зумовило загострення ряду соціальних конфліктів. Так, 7 лютого 1646 року уряд Морозова Б.І.* видав наказ про введення соляного податку, що породило бунти (оскільки, середня ціна на сіль зросла в 4-6 раз: з п'яти копійок до двох гривень з пуду). Слід зауважити, що в XVII столітті сіль була одним з найважливіших продуктів - головним консервантом, що дозволяв зберігати рибу і м'ясо. Введення поляного податку значно підвищило вартість даних продуктів, призвело до зниження продажу, псування не розкупленого товару. Це викликало невдоволення як споживачів, так і торгівців. Ріст державних

⁹⁵Ключевский В.О. Курс русской истории «Подушная подать и отмена холопства в России» (1886)

Морозов Борис Иванович походив з давнього боярського роду. Службу розпочав в 1615 року про дворі царя Михайла Федоровича. В 1633 року став вихователем чотирьохрічного царевича Олексія Михайловича. В 1645 році після смерті Михайла Федоровича став практично керівником уряду при шістнадцятилітньому царі Олексії. Він очолював «приказы» Великої казни, Стрілецький, Іноземний, Аптекарський і Нову чверть, що займалася питаннями алкоголю. Морозов відсторонив від керівництва багато боярських родів, поставивши на їх м'ясо своїх нових і менш родовитих. В 148 році в ін одружується з сестрою царя, чим ще більше зміцнює власні позиції

Фінанси російської держави були серйозно підірвані Смоленською війною 1632-1634 рр. і витратами на зведення південних укріплень. Тому, новою метою уряду Б.І. Морозова стало збільшення доходів казни: скорочувались державні витрати, в першу чергу оплата праці «служилим людям»; вводились нові податки, самий високий з яких -соляний, відмінив торгові привілеї та ін. в результаті цих заходів впродовж трьох років з 1645 по 1648 рр. Морозову вдалося поповнити казну. Проте, ці непопулярні заходи) збурили суспільний супротив, як родовитих бояр, кшців і стрільців, то переросло в відкрите протистояння. В червні 1648 року в Москві виникає «соляний бунт», під час якого багато ставленників Морозова було вбито, а його самого врятувало лише заступництво царя.

доходів виявився меншим, ніж планувалося, оскільки з'явилась контрабандна торгівля сіллю.

Після Соляного бунту в Москві повстання прокотилися по інших містах : Устюгу, Великому, Курську, козлову, Пскову, Новгороді.

В 1662 році відбулося крупне повстання в Москві, що ввійшло в історію як «мідний бунт». Він був викликаний черговою спробою уряду поповнити казну, спустошену тяжкою тривалою боротьбою з Польщею (1654-1667 рр.) і Швецією (1656-1658). Щоб компенсувати величезні витрати уряд пустив в обмін мідні гроші, прирівнявши їх до ціни срібних. При цьому податки збиралися срібною монетою, а товари приписувалось продавати за мідні гроші. Оплата праці також здійснювалась мідними грошима. Ще одним негативним моментом було тотальне фальшивомонетництво. Не бажаючи торгувати за мідяки, селяни перестали привозити в Москву продукти і це викликало зростання цін. Мідні гроші обезцінилися: якщо в 1661 році за срібний рубль давали два мідних, то в 1662 році -8.

25 липня 1662 року розпочався бунт. Частина горожан розгромила боярські маєтки, а інші кинулись з вимогами до царя в село Коломенське. Проте, за час переговорів прибули викликані царем стрільці, які накинулись на беззбройний натовп і погнали її до річки. Більш ніж 100 чоловік потонули, багато було зрублено і схоплено, за царським наказом 150 бунтарів були повішані, решту били кнутами і клеймили залізом. На відміну від «соляного», «мідний» бунт був жорстоко придушений.

В 1705-1706 виник ще один бунт в Астрахані. Він був викликаний зростанням податкового тягаря та свавіллям місцевої влади. Приводом до повстання послужив наказ про заборону носіння борід і руського одягу. В місті, що управлялось «кругом (зібранням)» були відмінені і введені колишньою адміністрацією податки, встановлений принцип виборності керівництва. Цей законот підтримали і інші міста, а саме: Чорний Яр, Червоний Яр, Гур'єв, Тверське місто. Повстання тривало півроку і закінчилось взяттям Астрахані урядовими військами.



Петро I

27.03. (7.045.) 1682—22.10.(2.11) 1721

"Никакого государства в свете нет, которое бы наложенную тягость снести не могло, ежели, правда, равенство и по достоинству в податях и расходах осмотрено будет"

Петро I (1719)

Петро I ввійшов в історію Російської Імперії як цар -реформатор. Задуми і плани Петра I щодо реформування держави, створення флоту, перетворення суспільства відповідно до європейських орієнтирів потребували значних коштів. Пошук нових джерел

для наповнення казни Петро I намагався віднайти з допомогою реформування податкової системи.

Намагаючись уникнути ймовірних загроз від введення нової системи оподаткування і *“пересмотра платежных сил”*, тобто більш точного визначення податкової бази і її розширення шляхом загального перепису населення. Однак, перепис проведений в 1710 році не виправдав надій і сподівань. Це зумовлювалось значним спустошенням ряду територій і губерній особливо на півночі і в центрі. Тому, було прийнято рішення про збір окладних податків за переписом 1678 року, що проводився за подворним принципом. Це призвело до того, що населення змушене було сплачувати за нежилі двори.

В 1710 році дефіцит бюджету прирівнювався до дохідної частини бюджету і становив 500 тисяч рублів. Крім цього, ні зовнішні ні внутрішні кредитори, будучи невпевненими в подальшій ефективності політики Петра I коштів не надавали. Це змусило Петра вдатися до радикальних змін в оподаткуванні.

Існуючі впродовж не одного століття *«приказы»* були замінені на фінансові колегії. Були закладені основи системи місцевого самоуправління і місцевих податків і зборів. Головним органом, що визначав податкову політику був фіскальний стіл, що входив в склад сенату.

Фіскальна служба створюється Указом Петра I від 2 березня 1711 року, і її призначення полягало в тому, щоб *«... над всеми делами тайно надсматривать и проводывать про неправый суд, также сбор казны и прочего»*.

За взірцем податкової служби Петро I взяв податкові органи Німеччини, з відповідним створенням фіскалату як самостійної системи, що очолювалась спочатку обер -фіскалом, а дещо пізніше генерал -фіскалом. Інститут фіскалату здійснював функції по боротьбі з казнокрадством, поборами, хабарами. Особливою рисою моделі фіскальних органів при Петр і I було її суворо секретний режим, проте на практиці фіскальна служба слабо впливала на рівень законопослушное™ в сфері оподаткування та встановлення норм законності. Пояснювалось це тим, що фіскали всіх рангів не отримували матеріального забезпечення від казни, існували за рахунок *«собственных кормовых»*, що призводило до хабарництва, здирництва та зловживань, що в кінцевому підсумку переконало Петра I в неефективності фіскалітету.

Для забезпечення все зростаючих військових потреб Петро передав все фінансове господарство, включаючи і податкову систему заснованим ним в 1708 році губернаторам з відповідним розподілом утримання армійських полків по губерніям.

Широке розповсюдження набуває система стягнення податків через відкупників, що посилює насилля та податковий тиск.

Податкові перетворення не обійшли і церкви, так, був проведений перепис майна Патріаршого дому, доходів монастирів, з посиленням контролю за доходами церкви з систематичним вилученням їх коштів на

потреби казни, що носило форму своєрідного податку. Поступово, церква стає частиною бюрократичного апарату. Піддані, під страхом великих штрафів зобов'язані були відвідувати церкву і каятися на сповіді священику про свої гріхи. А той, зобов'язаний був доносити владі про всі протизаконні дії, що стали відомі на сповіді. З часом, церкві перейшли і окремі функції по збору особливого податку десятини, для збору якої при єпископських кафедрах існували окремі посади - десятильники.

Існуюче до цього часу подвірне оподаткування було замінене *подушною податтю*, що представляла собою таку, що стягувалась в рівному або майже рівному розмірі з усіх осіб чоловічої статі. Через необхідність фінансування військових втрат Петром I наказом від 26 листопада 1718 року наказано отримати впродовж року дані (*«правдивые сказки»*), щодо наявності представників чоловічої статі і *«расписать на сколько душ солдат рядовой с долей на него роты и полкового штаба положа средний оклад»*. Для визначення цього середнього окладу необхідно було розділити вартість утримання солдата на число наявних податних душ відповідно до наявних. Ці дані були отримані лише до початку 1722 року в числі 5 млн. душ, проте, проведена в той же рік ревзія виявила значні приховування.

Першопочатково, в 1721 році подушний оклад обчислювався з 95 копійок з душі, в 1722 році, залежно від ймовірного збільшення числа населення, він був понижений до 80 копійок, і в 1724 році, з початком стягнення подушного податку призначений кінцевий оклад в 74 копійки. Цей оклад падав одинаково як на кріпосних людей зобов'язаних своїм поміщикам роботою чи оброком, так і на міських мешканців, однодворців та державних селян. Міські тяглі жителі і після пониження загального подушного окладу до 74 копійок повинні були платити подушних і додаткових - 1 рубль 20 копійок. Проте, оклад в сумі 74 копійки збирався лише в перший рік, а в 1725 році він був зменшений до 70 копійок.

Наказом 1722 року сенату було наказано здійснити *«раскладку войска на землю»*. Полки розміщувались поротно, з відведенням на кожну роту відповідної території з таким розрахунком, щоб на кожного солдата припадало по 35,5, а на кінного - по 50,25 чоловіків.

За задумом Петра I, подушна подать повинна була падати на всіх осіб, які не були задіяні у війську, не мали землі або промислу. Тому звільнялись від подушної податі тільки дворяни, які служили у війську, представники духовенства, всі інші повинні були сплачувати подать. Проте, в підсумку подушна подать отримала зовсім інший характер. З 1794 року відбулося значне підвищення подушної податі, що дійшло в 1816 році до 3 рублів і 30 копійок, з 1840 року цей оклад було переведено в срібло і склав 95 копійок.

Стягнення подушної податі відбувалося наступним чином: сума її визначалась кількістю душ за даними ревзій, дані яких не відрізнялись одна від другої; потім між окремими платниками податок розподілявся самими сільськими громадами, які застосовували до нього тіж принципи розкладки, однак з врахуванням наділів, чисел наявних робочих рук в сім'ї та ін. Таким чином, не дивлячись на те, що одиницею оподаткування була «людська

душа», за поступлення подушної податі відповідало все селянське суспільство.

Подушна подать за весь час свого існування була важливим прямим податком. З знищенням кріпосного права цей прошарковий податок, що відрізнявся особливою важкістю для населення (і без нього обтяженого непрямими податками), великою нерівномірністю і невідповідністю принципу всезагальності оподаткування став свого анахронізмом.

1 січня 1887 року подушний податок був відмінений, проте продовжував стягуватися в Сибірі. Тут продовжували підлягати подушній податі державні селяни, селяни з козаків і засланих, заслани, переселені в адміністративному порядку, інородці та купці, міщани і цехові люди та ін. Оклади подушної податі в Сибірі в кінці XIX століття коливались від 1 руб. 18 коп. до 1 руб. 51 коп.

Російський статистик Блюх І. С. характеризує існуючі при Петрі I податки і збори поділяє їх на надзвичайні і звичайні. Податки надзвичайні, за описом дослідника склалися з наступних статей:

1. подать з дворів, що коливалася, залежно від обставин від 25 копійок до 2 ¹/₄ рубля. Подать ця стягувалась з усіх без винятку дворів, при чому з дворів дворянського прошарку стягувалась вдвоє і в четверо більше, ніж з дворів селян. Цей податок йшов переважно на покриття військових витрат, при цьому встановлювався у вигляді штрафів на дворян, що уникали військової служби, в розмірі від 50 до 125 рублів за кожного. Досить часто за цей вчинок маєтки взагалі конфісковувались в казну.

2. податок на побудову флоту з 66 різної величини суден, з 2517 пушками і 16,800 чоловік екіпажу. З цього числа за рахунок державної казни побудовано було і озброєно 10 кораблів, за рахунок доходів патріарха -6, духівництва -5, бояр -33, і за рахунок міст -12 суден.

3. вирахування з доходу. Так, наприклад в 1723 році, напередодні майбутньої війни у державних службовців була утримана ¹/₄ частина виплат, а у військових-половина раціонних грошей.

4. хлібний збір на випадок неврожая.

5. збір коней для армії, по 1 коню з 40 дворів, іноді по 2 з 170 дворів. Збір цей стягувався і грошима: по 12 рублів за коня.

Податки звичайні склалися з наступних видів:

1. помірні мита, з різного хліба, овочів, ягід, грибів та ін., по 10 грошей з рубля. Мита ці були введені в 1698 році і діяли до 1714 року, разом з митами за клеймлення чобіт, шапок та ін.

2. З 1704 р. мито з домових бань стягувалось: з найвищих службовців по 3 рубля в рік, з дворів і заможних «разночинців» по 1 рублю, з селян - по 10-15 копійок. Мито це існувало до 1775 року, за винятком мита з селян, що зникло у зв'язку з прийняттям подушної окладу.

3. подать з коней: 1) хомутна з візників: з важких - по 1 рублю, з легких - по 50 копійок; 2) з коней на продаж: явочна - по 10 грошей з

коня, оціночна - по 10 грошей з рубля; 3) мито з коней міських жителів - по гривні з кожної.

4. збір з млинів, постійних дворів і рибних ловель, як приватних, так і казенних, в розмірі четверної частини річного доходу.

5. дохід з гербових паперів; мита з заповітів, свідoctв про одруження, контрактів та інш; продаж солі, вина, пива;

6. поштовий дохід;

7. вирахування місячного доходу при підвищенні посади;

8. монополія на ікру, рибний клей, соду, ремень і тютюн;

9. з заводів рудокопних і інших -десята доля прибутку.

10. подушнии оклад .

В 1705 році Петро I ввів податок на бороду, його ставки становили: з царедворців і дворян - 60 рублів в рік, з купців 1-ї статті - 100 рублів, з середньої і меншої статті, з ямщиків, посадських людей - по 30 рублів з видачею знаков про сплату податку. З 1715 року цей податок встановлювався на православних бородачів і розкольників. Власник бороди зобов'язаний був носити ще старомодний мундир. Від чоловіка, що з'являвся в «приказ» не встановленому одязі не приймали жодного прохання і крім того, тут же «не выпуская из приказа», повторно стягували платіж в розмірі 50 рублів, навіть якщо вже був сплачений. Кожен, хто бачив бородача в станомодному одязі, міг його схопити і привести до керівництва, за що отримував половину штрафу.

Податок на бороду існував в Англії в XVI столітті при королі Генріху VIII і був відмінений королем в 1535 році, так як він сам відпустив бороду.

Російський дослідник Голюков 1.1., надаючи відомості про державні доходи за 1725 рік визначає їх в загальній сумі 10.186,707 рублів і 17 копійок⁹⁶. Саму значну питому вагу в перерахованих зборах займали прямі податки, а саме:

Подушна подать, що приносила з 5.794,928 душ за переписом 1722 року, по 74 копійки з душі	4.289,246 рублів
З купців по 120 копійок з душі	206,862 рублів
З них же, замість рекрутів, грошима	10,950 рублів
З подушних по грошу з рубля за дохід комісарів	21,124 рублів
З однодворців і селян, які не належать поміщикам і духовенству, по 40 копійок з душі	553,158 рублів
Доходи з подвійного окладу, якими були оподатковані розколинки і старообрядці, з сибірських іновірців	400,000 рублів
Всього прямих податків	5.481,340 рублів
Дохід з судових мит на канцелярські витрати складав	100,000 рублів

⁹⁶ Блюх И.С. Финансы России XIX столетия. История -Статистика Томь 1. С.-Петербург Типография М. М. Стасюлевича. 1882.С. 46

⁹⁷ Дітянян Петра Великого, мудрого преобразителя России, собрания изъ достоверных источников и расположенным по годамъ. Сочинения Голюкова И.И. Том 18. Издание второе. Москва. Типография Миколая Степанова. 1840,- с. 484.

Дохід від непрямих податків, оброчних статей і доходів з казенного майна і регалій, Голиков І.І, визначає в сумі 2.647,364 рубля. Інші збори і доходи, що не ввійшли в вищезначену суму складають 1.956,986 рублів'.

Державні виграти в 1710 році налічували до 3.834,418рублів⁹¹ **. В 1725 році Голиков І.І. нараховує державних витрат в сумі 9.776,554 рублів**', проте там відсутні статті що відображають фінансування соціальних про чи інвестиційних програм уряду Петра І".

При Петрі І з'являються перші пільги для представників царської сім'ї та знатних людей, які, однак тільки посилюють нерівність в оподаткуванні. Наявність нерівних умов платників податків, постійні податкові нововведення здійснювалися без жодної ідеології, бо податки вводились безсистемно та без відповідної оцінки реальної податкоспроможності населення. Головна мета їх була *«любим способом пополнение бюджета»* держави. Так, Павленко Н.І. оцінюючи податкові реформи Петра І, зазначає, що *«хоч вони і склали єдиний ланцюг трансформаційних перетворень, проте ланки цього ланцюга виникали і здійснювались стихійно, нагадуючи біг з перешкодами, які безперестанно виникали перед бігуном»*¹¹¹. *****98*100

Включають наступні збори: портовий -640,326 р; соляний дохід 662,118р.; з соди і смольчуга 42,000 р.; з продажу вина, по гривні з рубля, 44,559 р.; з приказів: синодського, палацового і казенного 25,254 р.; з монастирського приказу митних 2,383 р.; з залишковий хліб в архирейських і монастирських будівлях, за їх витратами 147,805 р.; з

архирейських і монастирських вогчин, за визначеними їм дарами, грошей 29,443 р.; новопризначеного збору з возів в Москві 58,014 р.; поштового доходу 16,261 р.; митних акцидентів з платіжних коштів по 2% - 14,134р.; з довідок по спадщинам -4,538 р.; з чугуна десятої долі з заводів залізо плавних -10,804 р.; від продажу ліків в аптеках 9,607 р.; від вирахувань з заробітку військовослужбовців за відпустки 13,240 р.; вирахування у підрядчиків; від продажу казенної ікри і клею 14,955р.; від продажу друкованих в сенатській типографії наказів і книг 1,320р.; від спуску суден і плотів на Боровицьких порогах 2,471 р.; від сибірських казенних залізних і мідних заводів 60,403р.; штрафів 8,754 р.; з весіль куничних, вихідних і обрусних -3,910 р.; малоросійських доходів 137,351р.

⁹⁸ Історія Росії сь древнейшим, временъ. Сочинение С.М. Соловьева. Том XVI. Издание IV. Москва. Университетская типография (Катков и К"), 1869.-е. 44.

В тому числі: на армію -1.252,525 р.; на артилерію - 221,799 р.; рекрутам - 30,000р.; на озброєння - 84,104 р.; гарнізонним службовцям - 977,896р.; на флот - 444,288р.; на утримання послів- 148,031р.; різні видачі: прикажчикам, на забудову, vznikам, зброярам, витрати двору та ін. -675,775р.

В число цих витрат входять наступні: 1) на центральне управління -449,316р., в тому числі: на утримання Його світлості 200,147 р.; сенат 32,347 р.; колегії, прикази, контори 216,822р.; 2) на утримання війська і зміцнення фортець 5.351,902р., 3) на флот 1,546,676 р.; 4) на місцеве управління 562,266 р.; 5) на колегію іноземних справ, на посольства і на подарунки іноземним урядам та інші таємні витрати 761,958 р.; 6) на будівництво 662,118 р.; 7) на придворну канцелярію 132,416 р.; 8) на академію морську і наук 47,371 р.; 9) на богадільні і лікарні 35,417р.; 10) на духовництво 87,066 р.; 11) на управління горними казенними заводами і на їх утримання 60,403 р.; 12) на китовий, звіриний і рибний промисел 15,000 р.; та інш. 64,645 р.

¹¹⁹ Дщєанія Петра Великого, мудрого преобразителя Росіи, собрания изъ достоверных источников и расположенный по годам. Сочинения Голикова И.И. Том 18. Издание второе. Москва. Типоцтафія Миколая Степанова. 1840.-е. 484.

¹⁰⁰ Павленко Н.И. Петр Великий. - М.-1990. С. 103.

Загалом, нова система оподаткування, введена при Петрі I проіснувала тривалий час, оскільки при наступниках Петра I впродовж XVIII століття основні риси державно-господарської системи не змінювались. Так, подушний податок проіснував більш ніж 150 років.

Епоха правління Петра I характеризується спробами формування теоретичних уявлень про принципи і норми оподаткування. Однією з найбільш ранніх робіт є «Книга о скудности и богатстве»¹¹ (1724) російського публіциста і економіста Посошкова Івана Тихоновича (1652- 1726). Ця книга містила основні погляди та орієнтовні нововведення, спрямовані на зміну політичної та економічної ситуації в державі та податковій політиці зокрема. Будучи прихильником реформ Петра I, Посошков написав свій твір в 1724 році, проте був заарештованим і через півроку помер, а його твір побачив світ лише в 1842 році.

Аналізуючи існуючу на той час податкову систему, Посошков відмічав її обтяжливий характер, зокрема подушної податі, соляного податку та зборів, засуджував введення додаткових видів податків і зборів (поземельних, подушних, хомугих, мостових, бджільних, банних, шкіряних та ін).

А и сие не велии право зритца, еже помещики на крестьян своих налагают бремена леудобноносимая, ибо есть такие безчеловечные дворяня, что в работную пору не дают крестьянам своим единого дня, еже бы ему на себя что съработать, и тако пахотную и сенокосную пору всю и потеряют у них, иль что наложено на коих крестьян оброку или столовых запасов и, то положение забрав, и еще требуют с них излишняго побору п тем излишеством крестьянство в нищету пригоняют, и которой крестьянин станет мало посылтее быть, то на него и подати прибавит И за таким их порядком никогда крестьянин у такова помещика обогатитися не может, и многие дворяне говорят: «Крестьянину де не давай обьрости, но стриги ево яко овцу до гола». И тако творя, царство пустогаат, понеже так их обирают, что у иного и козы не оставляют, и от такovie нужды дома свои оставляют и бегут иные в понизские моста, иные ж во украинные, а иные и в зарубезный, и тако чужня страны населяют, а свою пусту оставляют. А что бы до того помещикам дела, что крестьяне богаты, лише бы оп пашни не запустил, хотя бы у него и не одна тысяча рублев была, толко бы не воровал и безьявочно не торговал, что крестьяне богата, то бы и честь помещику.

Крестьянам помещики не вековые владельцы, того ради они не весьма их и берегут, а прямою им владетель всероссийский самодержци, они владеют временно.

И того ради не надлежит их помещикам разорять, но надлежит их царским указом охранять, чтобы крестьяне крестьянами были прямыми, а не нищими, понеже крестьянинское богатство - богатство царственное.

И того ради, мнитца мне, дутче и помещикам учинить расположение указное, по чему им с крестьян оброку и иного чего имат и по колику дней в неделе на помещика своего работать и иного какого изделья делать, чтобы им сносно было государеву подать и

¹⁰¹ Посошков И.Т. Книга о скудности и богатстве. М. : Соцекгиз. 1937. с. 285-289

помещику заплатит и себя прокормит без нужды. Того судьям вельми надлежит смотреть, чтоб помещики на крестьян изыщияго сверх указу ничего не накладывали и в нищету бы их не приводили.

И о сем я ко высоким господам, тако и мелким дворянам надлежит между собою посоветовать о всяких крестьянских поборет помещичьих и о изделье, как бы их обложит с общаго совета и з доклада его и. в., чтобы крестьянству было не тягостно; и расположить емянно, по чему с целого двора и по чему с полудвора или с четверти или с осмые доли двора имать денег и столовых запасов и по колику с целого и не целого двора пашни на помещика своего вспахать и хлебом засеять и, зъжав, обмолотить.

Подібні проблеми податкової політики турбували і видатного історика та громадського діяча Татищева В. М.

Василь Микитович Татищев

(1686—1750)

— відомий російський історик, географ, економіст і державний діяч, автор першої ґрунтовної праці з російської історії - «Истории Российской».



Визначаючи оподаткування як одну із державних потреб, вчений вважав, що розмір податків повинен бути не довільним, а економічно обґрунтованим. Податковий тягар не обов'язково повинен збільшуватися у зв'язку з зростаючими потребами держави, так як при добрій економії

можна, на думку теоретика, добитися розв'язання фінансових задач без *"отягощения" народа*¹¹¹². Схвально відгукувався Татищев про задум Петра I заснувати колегію державної економії, через яку імператор надіявся *"доход государственнй без отягощения народа умножить и расход по достоинству и потребности уравниать, чтоб войско жалованием и прочим удовлетворять, а народ оному разорять способы и случаи пресечь"*.

Татищев, як і Петро I був прихильником рівномірного розподілу податкового тягару серед населення. В *"Рассуждении о ревизии поголовной и касающемся до оной"* він писав: *"В расположении дани есть главное рассомтрение, чтоб оно было сносное и всем подданным уравнительное, на потребные расходы достаточное, как о том единый славный философ написал: подати в государстве подобны баласту на корабле, великие погружают, а малые от опровержения удержат не могут и пр."*

Він закликав здійснювати податкову політику ґрунтуючись на реальних можливостях підданих і на основі економічної ситуації в країні. Аналізуючи різні аспекти податкової політики Татищев дійшов висновку, шр *"нужно по*

¹¹¹² *Торопцин И. В. Взгляды Татищева на налоговую политику Российского государства. -Налоговый Вестник Не 2. 2000 г.*

временам, рассматривая, оклады доходов и расходов пременять", так як "нужда приводит пременять оклады в городах от умножения или уменьшения торгов и промыслов и в поселянстве от умножения и умаления людей, которое от разных несчастных случаев происходит..."

Як приклад, Татищев наводив практику оподаткування в Швеції, де всі оклади засвідчують через сім років *"без всякой трудности и отягосчения народа... и, чтоб откупы смятения не наносили, не дают на откупы и аренды далее того года, как свидетельству быть надлежит"*. Крім того, Татищев вказував на історичний ірєцидєнт -тобто індікті (обов'язковому платежу) римського імператора Костянтина Великого, який першим встановив порядок через 15 років всі доходи засвідчувати і за становищем кожного застосовувати.

Татищев намагався обґрунтувати необхідність регулярного перегляду всіх видів податків, вказуючи на поширені помилки, які допускались службовцями і ході проведення перепису податкоплатників і вказав на складові, які не враховувались в ході податкових перевірок чи проведенні податкової політики державою.

Початок XVIII століття ознаменував собою усвідомлення необхідності пошуку і встановлення в державному управлінні, в тому числі і в податковій сфері відповідної ідеології. Це стало можливим завдяки бурхливому розвитку ідей Просвітництва у Європі та і в Росії також відповідних теорій, що на відміну від попередніх століть трансформували принципи організації влади і управління, взаємовідносин між владою і суспільством, його соціальної структури. Це зумовлювало цілі реформ та їх пріоритети. Спрямування реформ, які проводила Катерина II були тими ж що і Петра I.



Катерина II
Софія Фредеріка Август Ангальт-Цєрбстська
(1729-1796)
імператриця всєросійська (1762—1796).

Загальною метою реформ Катєрини II було створєння дїєздатної держави, однак її модель будувалась під впливом ідей просвітництва. В сфері оподаткування імператриця намагалась запровадити систему оподаткування, що ґрунтувалась на західному взірці фїскальної системи з властивою їй західною ідеологією. Однак, ідеологія збору податків не доходила до народних мас, оскільки фактична реалізація фїскальної політики ґрунтувалась на нерівності при їх зборі. Разом з тим, Катєриною II був зроблений важливий висновок про те, що велика кількість податків породжує безсистемність їх збору і загалом ускладнює процес оподаткування.

Ось окремі її міркування^М:

... Человека не должно и не можно никогда забывать.

570. 2) Мало в свете человеком делается, что бы не для человека же было, и большею частию все вещи чрез него же делаются.

571. Первое из сих двух последних изречение по достоинству требует всякого возможного примечания и внимания.

572. Второе — много благодарности и искреннего к трудящимся благоволения

573. Человек, кто бы он ни был: владелец или земледельец; рукодельник или торговец; праздный хлебоядец или прилежанием и рачением своим подающий к тому способы; управляющий или управляемый, — все есть человек: сие одно слово подает уже совершенное изображение всех нужд и всех средств к удовольствованию оных.

574. Сколь больше нужд есть еще великому множеству людей, общежитием в государстве соединенных.

575. Вот что называется государственные надобности, из коих истекают государственные издержки и кои состоят в следующем.

576. Сохранение целости государства: 1) Содержанием обороны, сиречь войск сухопутных и морских, крепостей, артиллерии или огнестрелия, и всего, что к тому принадлежит.

577. 3) Соблюдением внутреннего порядка, спокойствия и безопасности всякого особенно и всех вообще; содержанием людей для отправления правосудия, благочиния и надзирания над разными установлениями, служащими к общей пользе.

578. 4) Предприятиями, касающимися до пользы общей. К сему относится строение городов, дорог, делание каналов, то есть прокопов, чищение рек, учреждение училищ, больниц и прочие бесчисленные предлоги, коих в подробности здесь описывать краткость сего сочинения не дозволяет.

579.5) Благопристойность требует, чтоб довольство и великолепие окружали престол, аки источник благоденствия обществу, от которого истекает награждения, ободрения и милости. На все сие расходы нужны и полезны.

580. Сделав краткое описание государственным издержкам, надлежит говорить о доходах государственных и о тех средствах, которыми те сборы сделать можно сносными.

581. Подати суть, как выше показано, дань, которую каждый гражданин платит для сохранения своего собственного благосостояния, спокойствия, жизни и имения.

582. Но — 1) На какие предлоги налагать подати?

583. 2) Как их учинить легчайшими для народа?

584. 3) Как уменьшить издержки при сборах?

585. 4) Как сделать доходы верными?

586. 5) Как оными управлять?

587. Сии вопросы суть те, которые решить весьма нужно, хотя весьма трудно.

588. На 1) Считают пять предлогов, на которые обыкновенно делается накладка: а) лица; б) имения; в) произрастения домашние,

употребляемые людьми; 2) товары отвозные и привозные; 3) действия.

589. На 2) Легчайшими подати почитают те, кои суть добровольны и от принуждений отделяемы, которые более касаются до всех вообще государственных жителей, и умножаются по мере роскоши всякого.

590. Но дабы елико возможно сделать наклады подданным не столь чувствительными, надлежит при том хранить всегдаишим правилом, чтоб во всех случаях избегать монополии, то есть не давать, исключая всех прочих, одному промышлять тем или другим.

591. На 3). Уменьшение издержек при сборах требует подробного рассуждения о мелочах и о выключении из числа оных всего того, что иногда причиняет издержки неужные.

592. На 4). Чем народ будет достаточнее, тем будет в состоянии платить вернее.

593. Можно здесь упомянуть, что вообще есть подати, кои по естеству своему подвержены многим трудностям и некоторым неудобствам, для отвращения коих способы найти должно; другие, кои, за исключением издержек, при оных употребляемых, суть весьма маловажны.

594. Также подлежит и то испытанию, отчего в иных местах бывают недоимки?

595. Оттого ли, что там меньше обращается денег, нежели в других местах?

596. Или оттого, что тягостен делается отвоз избытков;

597. Что искусств и рукоделий там еще довольно не находится;

598. Или что народу там мало средств к обогащению себя;

599. Или то от лени, либо от излишнего, противу других, удрочения происходит?

600. Следует на 5) говорить о государственном сборов управлении, или экономике, что инако камерным называется правлением. Но МЫ все сие разумеем под именем государственного строительства.

601. Показано выше, что считают пять предлогов доходам: но налоги в государстве суть, как парусы на корабле — для безопасного оному надежным путем течения и приведения к намереваемому пристанищу, а не для обременения беспрестанного по морю плавания, и, наконец, для гибельного в пучине погружения.

602. Кто о строительстве по деньгам рассуждает, тот видит только окончательный оного исход, а начальных оснований не понимает. Но рассматривающий прилежно все дела сего околичности и вникающий в самый нутр оного сыщет и начальное основание, и предмет, и средства действий, самоужнейших для государства¹⁰⁴...

В эпоху правління Катерини II прямі податки в бюджеті відігравали другорядну роль в порівнянні з акцизами, і це головним чином відповідало поглядам імператриці щодо побудови ефективної податкової системи. В Записках Катерини II є наступні міркування:

¹⁰⁴ Мысли из особой тетради. Мемуары Екатерины II. Электронный ресурс. Режим доступа: БИрУ/гоzte ru.ru/Memories/Texts/Ekaterina/Ek_mysli.htm

«В любом государстве налог наименее тяжелый тот, который/ падает на товары, потому что гражданин уплачивает его, не замечая... Казенное ведомство налогов, доставляющее всю прибыль в общественную казну, несравненно менее тяжело для народа и потому более выгодно при случае, чем откуп этих же самых налогов, оставляющий часть государственных доходов в руках частных лиц. Все погубило, когда профессия откупщика становится почетной, а она становится таковой, как только роскошь вступает в силу. Допустить нескорльких людей питаться на общественный счет, чтобы разорить их в свою очередь, что и применялось в некоторых государствах, это значит заменить одну несправедливость другою, или сделать два зла вместо одного.¹⁰⁵»

В 1775 році були організовані казенні палата і до них причислені всі службовці, відповідальні на місцях за збір подушної податі, податей з державних і дворових селян, доходів з аренди підприємницької діяльності. Казенні палати відігравали роль місцевих відділень центральних фінансових колегій і отримали розпорядження представляти в нову сенатську експедицію державних доходів відомості про всі поступлення і виплати з казни губерніїю

Катериною II були відмінені багато видів відкупів і монополій, знижена казенна ціна солі з 50 до 30 копійок за пуд, тимчасово заборонений вивіз хліба за кордон з метою його здешевлення, встановлений розпис доходів і видатків.

Крім того, були здійснені кардинальні зміни в оподаткуванні купців, зокрема відмінено окремі промислові податки і подушну подать з купців і встановлено гільдійський збір. З метою його визначення і сплати всі купці були поділені залежно від майнового становища на три гільдії. Для того щоб потрапити в третю гільдію необхідно було мати капітал більш ніж 500 рублів. Ті, хто володіли меншим капіталом вважались не купцями а міщанами і сплачували подушну подать. При наявному капіталі від 1 тис. до 10 тис. рублів купець входив до другої гільдії, і відповідно з ще більшим в першу. Розмір свого капіталу кожен купець визначав самостійно. Першопочатково, податок стягувався в розмірі 1% від оголошеного розміру капіталу. Через 10 років було утверджено «Городовое положение», яке підвищило розміри оголошуваних капіталів для зарахування в ту чи іншу гільдію, проте, ставка податку залишилась незмінною.

Катерина II формує і видає «Наказ», який представляє собою трактат філософсько -юридичного характеру, написаний імператрицею в якості інструкції для депутатів комісії щодо створення нового кодексу Руського государства на заміну застарілому «Соборному уложению» 1649 року. Він складається з 22 глав, розділених на 655 статей, вступу, висновків і двох доповнень присвячених державному, громадянському і кримінальному праву і процесу. При написанні Наказу Катерина II керувалася творами француза

Шарля Луї Монтеск'є «Про дух законів», італійця Чезаре Беккарія «Про злочин і кару» і іншими політичними трактатами, модними в її епоху.

В розробленому і виданому 10 серпня 1767 року Катериною II «Наказе» даються розпорядження поміщикам щодо поведінки з селянами: а саме не об'язувати податками, стягувати такі податки, які не змушують селян тікати з дому та ін. разом з тим, спостерігалось зростання оброків: 2 р. - в 60-х роках, 3 р. - в 70-х, 4 р. - в 80-х і 5 р. - в 90-х роках з кожної душі за даними ревізій.

Аналізуючи фінансове управління за часів Катерини II слід відмітити його поліпшення, підтвердженням чого є той факт, що багато процедур введені в період її каденції використовувались до 60-х років XIX століття¹⁰¹. Разом з тим, оскільки промисловість не була розвинута, тому оподаткування ґрунтувалось на зборах з малозабезпечених.

Як видно з вище означеного, фіскальними питаннями при Петрі I відали камер -колегія, штате -контор -колегія, ревізійон -колегія і комерц -колегія, при Катерині II вони були реформовані в казенні палати, а Олександр I в 1802 заснував Міністерство фінансів.

Політична ситуація в Європі на початку XIX століття, війна з Наполеоном вимагали від Російської Імперії значних фінансових витрат. В 1809 році витрати державного бюджету в два рази перевищували доходи. Тоді видатним російським державним діячем М. М. Сперанським був розроблений «План фінансов» - програма фінансових перетворень, що включала ряд невідкладних заходів щодо впорядкування доходів і видатків. Слід зауважити, що положення цієї програми є актуальними і досі.

Сперанський Михайло Михайлович

(1.01.1772—11.02.1839)

граф, державний діяч



Расходы должны соответствовать доходам. Поэтому никакой новый расход не может быть назначен прежде, нежели будет найден соразмерный ему источник дохода.

Расходы должны разделяться:

1) по ведомствам;

2) по степени нужды в них - необходимые, полезные, избыточные, излишние и бесполезные, причем последние не должны допускаться вовсе;

3) по пространству - общие государственные, губернские, окружные и волостные. Никакой сбор не должен существовать без ведома Правительства, потому что Правительство должно знать все, что собирается с народа и обращается в расходы ;

4) по предметному назначению - обыкновенные и чрезвычайные расходы. Для чрезвычайных расходов в запасе должны быть не деньги, а способы их получения;

¹⁰¹⁶ Писарькова Л. Ф. Государственное управление России с конца XVII до конца XVIII века... С. 252.

5) по степени постоянства - стабильные и меняющиеся издержки".

...Все источники казенных доходов должны состоять в одном министерстве, ибо нет ни одного из них, который бы с другим не имел тесной связи. Слабость или истощение одного должно быть дополняемо другим, а сего без общего соображения сделать невозможно. Но в предметах сего министерства должно различать три главные разделения:

- 1) источники доходов, их управление и распределение по расходам;
- 2) движение капиталов, в казначейство входящих, их отпуск и верный счет;
- 3) отчеты в их употреблении.

Трудно предполагать, чтобы в просторном государстве один министр мог управлять сими тремя частями. Последняя из них отчет (compté) должна быть даже по существу своему от него независима, ибо он сам некоторым образом был бы в ней истец, ответчик и судья.

Таким образом, часть финансов должна заключать в себе три департамента: 1) финансов, 2) казначейства и 3) отчетов¹⁰⁷.

Податки в Сперанського відносяться до категорії загальних доходів держави. Як і всі доходи, перед податками ставляться певні вимоги: передусім не підривати джерел внутрішнього багатства, розподілятися зрівноважувально, не зачіпати капітали, стягнення податків не повинно вимагати великих витрат і бути прийнятним для приватних осіб. Одним з базових положень поглядів Сперанського М.М. є недопущення різниці між селянами при оподаткуванні їх поземельною податттю.

Впродовж багатьох десятиліть фіскальна система Росії формувалася відповідно з військовими потребами, що в значній мірі впливало на рівень і структуру доходів і видатків казни. В цих умовах надзвичайно важко було досягнути збалансування бюджету, і це чи не вперше впродовж значного відрізка часу це вдалося зробити Є.Ф.Канкріну, міністру фінансів Росії в 1823-1844 рр.

Єюр Францевич Канкрін

(Georg Ludwig Cancrin)

Міністр фінансів Росії в 1823-1844

16.11.1774-21.09.1845



За час правління Канкріна сума прямих податків була збільшена на 10 млн.руб. сріблом за рахунок залучення іногородців до сплати подушної податі та перегляду податку на право торгівлі. В 1842 році був збільшений гербовий збір.

В обмін державної монополії (з 1818) на продаж вина, що знижувала збори і здійснювала на службовців, Канкрін ввів відкупну систему,¹⁰⁷

деморалізуючий вплив

¹⁰⁷ План государственного преобразования графа М.М.Сперанского. М., 1905

вигідну в фінансовому відношенні (в порівнянні з 1827 роком дохід від продажу алкоголю збільшився на 81 млн. рублів).

При каденції Канкріна в 1838 році був введений акциз на тютюн, що також позитивно впливало на збалансування казни держави. Його введення було зумовлено тим, що торгівля тютюном, які торгівля вином складала важливу дохідну частину бюджету. В 1899 році в Росії було більш ніж 460 фабрик, 212 тис. тютюнових лавок, більш ніж 104 тис. місьць роздрібною торгівлі тютюном і близько 7 тис. рознощиків тютюну^{108 109}.

3.5. Розвиток оподаткування в Україні

У другій половині XIV ст., коли в Західній Європі утворилися централізовані держави, більшу частину українських земель (Черпігово- Сіверщина, Київщина, Поділля, східна частина Волині) було приєднано до Великого князівства Литовського, а Галичина і Західна Волинь (Холмщина і Белзщина) відійшло до Польщі. В 30-х роках XV ст. під владу Польського королівства потрапило Західне Поділля. Закарпаття відійшло до Угорщини, а Буковина ввійшла до складу Молдавського князівства.

Галичина, Холмщина, Белзщина перейшли у володіння польського короля (так звані королівщини), або польської шляхти. За період 1440 —1480 рр. в її руках опинилося 2/5 поселень галицьких бояр, які або отримали ствердні грамоти на свої володіння та поступово їх позбулися¹⁰⁴.

Частина бояр лише частково добилися прав на шляхетство, утворивши групу «ходачкової» шляхти, інші ж стали замковими слугами, навіть селянами. Вказане становище викликало їх обурення змушувало вимагати прирівняння до прав що були надані польській шляхті, яка згідно з польським законодавчим збірником законів "Віслицький статут" (1347 р.) і Кошицьким привілеєм (1374 р.) була звільнена від податків і примусів. Це частково було вирішено в 1434 р. королем Владиславом III, коли галицька шляхта була зрівняна в правах з польською і звільнена від усіх примусів.

У Великому князівстві Литовському впродовж тривалого часу зберігалась податкова система Київської Русі та діяли закони «Руської Правди» аж до II половини XVI століття, після чого в 1569 році землі увійшли до Речі Посполитої. Земельна власність була умовною, тимчасовою, пов'язаною з військовою службою. У період формування Литовсько-Руської держави великий князь роздавав землі найвпливовішим боярам-лицарям за умовою несення військової служби. Подальше поширення феодальної власності на землю призвело до встановлення ієрархічної васальної залежності з великим князем на чолі. До кінця XIV ст. Литва складалася з уділів, очолюваних князями-намісниками, що призначалися великим князем із нащадків давньоруських князів або членів великокнязівської сім'ї. У XVI

¹⁰⁸ Беловинский Л.В. Энциклопедический словарь российской жизни и истории. - М.: ОЛМА-ПРЕСС.- с.773.

ст. держава була вже поділена на 13 воєводств, які поділялися на повіти на чолі зі старостою. Старост обирала шляхта повіту, а князь їх тільки затверджував. У старост були помічники - хорунжі і городничі, тіуни, дігські та інші. Староста - ключова особа місцевого управління виконував адміністративні, судові функції, збирав податки, організовував оборону краю. Великий князь призначав воєводу у кожне воєводство.

Центральний апарат управління Великого князівства Литовського підпорядковувався великому князеві. Першою особою після князя був земський маршалок, який був заступником князя в раді під час голосування; канцлер займався закордонними справами і завідував державною канцелярією, земський підскарбій переймався фінансами, військовими справами - гетьман тощо.

Протягом другої половини XIV—XV ст. на українських землях почало складатися магнатське і шляхетське землеволодіння. Найбільшими власниками землі були Великий Литовський князь і представники знатних родин. Вони отримали назву магнатів. З появою на українських землях католицьких митрополій і єпископств (кінець XIV — початок XV ст.) вони отримали королівські дарчі грамоти на території, населення яких не підлягало юрисдикції верховної влади і звільнялося від загальнодержавних податків.

Еволюція земельних відносин на українських землях призвела до внутрішньої перебудови вотчин, змін у соціально-економічному становищі та юридичному статусі селянства, започаткувавши процес закріпачення. У литовську добу вільні селяни мали свої землі, господарства. За характером повинностей вони поділялися на різні категорії:

- а) тяглі селяни,
- б) чиншові або данники,
- в) слуги путні.

Тяглі селяни обробляли землю пана своєю худобою (тяглом), працюючи спочатку 8-10 днів на рік, а в подальшому 2-4 дня на тиждень. Тяглі сплачували ще й податки: «подимщину» - пану, а «серебщину» - державі. Селяни відбували ще й особисту службу (відробки). «Тяглові», або «работні», селяни, колишні закупи і холопи, вели господарство на наділі землі, що належала феодалу, і відбували відробіткову ренту (панщину). Частина з них жила у дворі феодала і працювала в доменіальному господарстві. Ці селяни ставали «непохожими», тому що були позбавлені права виходу. В маєтках великих князів «непохожий» селянин міг піти, залишивши замість себе іншого селянина.

Селяни чиншові або данники платили певну натуральну данину відповідно до кількості землі, а також надавали харчі князеві і його супроводжуючим під час їх перебування на їхніх землях. Повинності данників обмежувалися даями (медом, збіжжям, хутром, грішми), їх називали похожими, бо вони мали право переходу з одного місця в інше, на незаймані землі.

Путні слуги - це селяни, які служили на кордоні, охороняли фортеці, чи обслуговували двір феодала (ремісники, сокольники, бобровники, стрільці, конюхи, бортники, рибалки, сторожі). Вони об'єднувалися в сотні, якими керував сотник, крім виконання спеціальної служби, притягувалися до відбування панщини, сплачували данину. Деякі з них були заможними і мали залежних селян, батраків і рабів.

Крім праці феодално залежних селян, у маєтках використовували працю рабів, так званої челяді невільної, «паробків». Вони обробляли панську землю, були особистими слугами феодалів. Протягом другої половини XIV—XV ст. уніфікувався правовий статус селян, їх стали називати "дедизними", "отчизними", "панськими".

Усі селяни об'єднувалися у сільські громади (общини). На сході громади обирали керівництво на один рік - старосту (або отамана) і громадську раду. Староста разом з «добрими людьми» чинив копний суд. Громада несла відповідальність за вчасну сплату податків та видання злочинців.

Одиницею оподаткування селян вважалося двориче (на Київщині їх називали хуторами) - кілька господарств споріднених родин. Представником дворича був голова. Кілька дворич об'єднувалися в село, а декілька сіл становили волость.

З XV століття вводиться такий прямий грошовий податок як *половщина*. Спочатку його сплачували селяни, виходячи з кількості худоби і землі. Згодом половщину почали сплачувати всі державні категорії залежного селянства. Крім того, було запроваджено такий натуральний податок як *поштучне*, його сплачували селяни від кількості худоби та птиці, витканого полотна, ряден, рушників.

Адміністративне управління у Польському королівстві складалося з центральних і місцевих структур. Королівські урядовці мали посади воєводи, канцлера, скарбника (завідував казною), гетьмана (керівник війська), підкоморія (контролював королівські маєтності), судді тощо. Воєводи призначалися для керівництва територіальними одиницями - воєводствами. На місцях у королівських містах, замках центральну владу представляли каштеляни (від лат. *castellus* - замок). їм належала військова і суддівська влада, збір королівських доходів і управління королівськими маєтками.

Одночасно з шляхетським станом формується стан міщан в Галичі, Холмі, Львові, Володимир-Волинському. Цим містам надавали право самоврядування у формі магдебурзького права. Магдебурзьке право - це письмовий королівський дозвіл на місцеве самоврядування, куплене горожанами окремих міст і містечок, або дароване жителям окремих міст за особливі заслуги перед короною.

Міський голова чи бургомістр за Магдебурзьким правом був найвищою виконавчою та судовою особою в місті. Він мав право встановлювати розміри податків та мита, відмінити їх чи звільнити від них окремих громадян, розглядати усі майново-боргові спори і виносив по них рішення.

Міське населення було особисто вільним. Ковалі, гончари, ювеліри, крамарі об'єднувалися в окремі цехи і сплачували фіксовані податки

колективно. Завдяки Магдебурзькому праву почали швидко розвиватися міста. Понад півтори тисячі літ на наших землях існує такий вид податку як мито. Спочатку це була платня, яка сплачувалася грішми за перевезення товарів, прогін худоби через державні кордони чи митні застави фортець, міських брам, мостів.

За часів Магдебурзького права було запроваджено помірне торговельне мито. І сплачувалося воно з певної міри привозного товару. Розмір помірною був сталим і декілька століть не мінявся: два гроші за одну одиницю товару.

Часто помірне торговельне мито органами міського управління змінювалось іншими вимогами.

За часів Гетьманщини частину податків, що стягувалися з населення, було скасовано. Шляхта, козацька старшина були звільнені від податків повністю. Лише міщани і селяни платили стацію - податок на утримання війська, а також сплачували податок з промислових прибутків.

В українських землях на чолі міст з магдебурзьким правом стояли бургомістри, ратмани чи війти, які завідували міськими доходами і витратами.

Населення українських міст поділялося на різні соціальні групи: патриціат, бюргерство, плебс. Плебс включав простих ремісників, дрібних торговців і селян. Ім діставався основний тягар податкового гніту.

Міщани залежних міст платили натуральні податки, працювали на панських ланах, ремонтували дороги, будували мости, греблі, вежі тощо. Крім того, міщани сплачували церковну десятину й виставляли певну кількість озброєних воїнів. Становище міського населення ускладнювалося, якщо міста передавали в оренду або вводили на постій війська.

Повна руйнація українських податкових національних традицій, яка передбачала помірність і доцільність оподаткування, розпочалась з втратою Україною її незалежності і повного поневолення Московською державою.

Питання для самоконтролю:

- 1. Окресліть значення та роль яку виконувало оподаткування в Ст. Римі.*
- 2. В чому була суть податкової реформи здійсненої Октавіаном Августом?*
- 3. Які характерні риси оподаткування мали місце в часи Київської Русі?*
- 4. Назвіть основні джерела доходів князів Київської Русі.*
- 5. опишіть специфіку податкового адміністрування в російській імперії.*
- 6. Які ознаки оподаткування характерні для Стародавнього світу властиві сучасним податковим системам?*
- 7. Які спільні та відмінні риси були характерними для податкових систем в народів майя, інків, ацтеків?*

8. Назвіть характерні ознаки розвитку оподаткування в європейських державах.

9. У який спосіб сплачувався «вихід»?

10. Назвіть передумови і причини виникнення «соляного» і «мідного» податкових бунтів.

Тема 4. ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ ПОДАТКІВ

4.1. Сутність, поняття та структура податків

*Перетворення податків в зброю є характерною рисою сучасних державних фінансів.
Л. фон Мізес, Human Action*

Історія оподаткування засвідчує, що податки -одне з важливих і постійних джерел фінансового і матеріального забезпечення функціонування держави, яка, взявши на себе функцію виразника суспільних інтересів, формує соціальну, економічну, демографічну та інші види політики. Для виконання покладених на неї функцій, держава повинна володіти конституційним правом власності на частину ВВП створюваного в суспільстві за визначений період часу. На основі цього розробляються і приймаються закони з закріпленими формами і методами обчислення і сплати платниками податків та податкових платежів.

Першопочатковими при формуванні конструкції оподаткування є податки, які вилучаються державою у населення через позаекономічний та економічний примус набезеквівалентній основі з метою виконання соціально -економічних, політичних, та інших функцій на умовах обов'язковості та безповоротності. В економічному змісті податки виражають реально існуючі грошові відносини, що проявляються в процесі вилучення частини вартості національного доходу на користь загальнодержавних потреб. Частина новоствореної вартості в грошовій формі, будучи перерозподіленою за допомогою податків, стає централізованим фондом фінансових ресурсів держави. Процес примусового відчуження частини національного доходу має односторонню спрямованість від податкоплатника до держави.

При встановленні податку передусім необхідно законодавчо регламентувати всі процедури його справляння, а саме: встановити коло платників, порядок і умови визначення податкової бази і безпосереднє обчислення суми податку, визначити ставки податку, терміни сплати та інші умови оподаткування. Доцільно сформувати внутрішню структуру податку з набором елементів, що визначають умови його застосування. Кожен елемент податку повинен мати самостійне юридичне значення, що повинно знайти своє підтвердження в податковому законодавстві країни або в концепціях оподаткування. В зв'язку з цим, більшість фахівців в сфері оподаткування при розгляді структури податку застосовують класифікацію елементів податку, що включає в себе обов'язкові, факультативні та допоміжні елементи податку, див рис. 4.1.¹¹¹¹

¹¹⁰ Берсенев А.В. О структуре и функциях налога. -№2. 2006. -с.91 -94

Допоміжні
елементи
податку



Структура податку



Факультативні
елементи
податку



4.1. Модель внутрішньої структури податку

Обов'язковими елементами податку вважаються ті елементи, відсутність або невизначеність яких зумовлює відсутність для платника податку обов'язку щодо його сплати.

Факультативними елементами податку як правило, є податкові пільги та обґрунтування їх використання платником податку. До числа *допоміжних* елементів відносять ті елементи, які опосередковано приймають участь в справлянні податку.

Елементи податку включають в себе:

платника податку або суб'єкт оподаткування — юридична або фізична особа, якій належить сплачувати податок відповідно до норми закону. Головною ознакою суб'єкта оподаткування є наявність самостійного джерела доходу чи майна. У кожному конкретному випадку відповідний податковий закон встановлює своє коло суб'єктів оподаткування. Податкове законодавство передбачає в деяких податках наявність платника податку, який не збігається із суб'єктом оподаткування (наприклад, при справлянні податку на доходи фізичних осіб, коли обов'язки зі справляння податків лежать на податковому агенті - підприємстві, установі тощо, що нараховують дохід громадянину, з якого й справляється податок).

У II — III ст. у Китаї всі без винятку люди вважалися платниками податків і були поділені на п'ять категорій. Немовля звалося хуан (молокосос), з 4-х років воно було вже сяо (малю), після 16 — чжун (середній), з 21 року — дин (тягловий) і після 60 років — лао (старий).

об'єкт (предмет) оподаткування — це те, що підлягає оподаткуванню. Об'єкт оподаткування вказує на обставини, за яких у суб'єкта оподаткування виникає обов'язок сплатити податок. У деяких податкових законах об'єкт може набувати конкретизації, і вказувати на предмет оподаткування. Така конкретизація існує при оподаткуванні власників майна, яке оподатковується. Предмет оподаткування вказує на ознаки фактичного, а не юридичного характеру, за якими обґрунтовується стягнення відповідного податку.)

Джонатан Свіфт

30.11.1667- 19.10.1745



Англійський письменник Джонатан Свіфт є автором книг про подорожі Гуллівера в вигадані країни, однак ця людина у себе на батьківщині прославився не тільки як письменник, але і як громадський і державний діяч. Крім того, Свіфт відомий як автор деяких податкових ідей та афоризмів.

Я був присутній при жаркій суперечці двох професорів про найбільш зручних і дійсних шляхах і способах стягнення податків, так щоб вони не обтяжували населення. Один стверджував, що справедливніше всього обкласти податком відомі пороки і нерозсудливості, причому сума

обкладення в кожному окремому випадку має визначатися самим неупередженим журі, складеним з сусідів оподатковуваного. Інший був прямо протилежної думки: повинні бути обкладені податком ті якості тіла і душі, за які люди найбільше цінують себе, податок повинен підвищуватися або знижуватися, дивлячись на ступінь досконалості цих якостей, оцінку яких слід цілком надати совісті самих платників. Найбільш високим податком обладаються особи, що користуються найбільшою прихильністю іншої статі, і ставка податку визначається відповідно до кількості і природи отриманих ними знаків прихильності: причому збирачі податків повинні задовольнятися їх власними свідченнями. Він пропонував також области високим податком розум, хоробрість і чемність і стягувати цей податок тим же способом, тобто сам платник визначає ступінь, в якій він володіє вказаними якостями.

Проте честь, справедливість, мудрість і знання не підлягають оподаткуванню, тому що оцінка їх до такої міри суб'єктивна, що не знайдеться людини, яка визнала би їх існування у свого ближнього чи правильно оцінила їх у самій собі.

Жінки, за його пропозицією, повинні оподатковуватись відповідно до їх краси і уміння одягатися, причому їм, як і чоловікам, слід надати право самим розцінювати себе. Але жіноча постійність, цнотливість, здоровий глузд і добра вдача не повинні бути оподатковані, тому що доходи від цих статтей не покривають витрат на стягнення податку'¹¹²

база оподаткування служить для того, щоб кількісно виразити предмет оподаткування. У ряді випадків податкова база є частиною предмета оподаткування, до якої застосовується податкова ставка. При реалізації майна об'єктом оподаткування буде не саме майно, а угода купівлі-продажу, оскільки майно у даному разі - лише кількісне вираження об'єкта оподаткування.

ставка податку — законодавчо встановлений розмір податку на одиницю оподаткування.

Артур Хейлі (1920-2004) - американський письменник, автор популярних романів-бестселерів «Готель» та «Аеропорт», написаних в Канаді, був дуже засмучений високими податками, що стягувались в цій країні. Дана обставина стала причиною переїзду письменника на Багамські острови, де прибутковий податок взагалі не стягувався. У перший час Артур Хейлі розглядав свій переїзд як тимчасову міру, однак використання податкових преференцій виявилось настільки привабливим, що письменник прожив на Багамах більше 30 років, де і помер у 2004 році у віці 84 років.^{* 112 113} ..

Якщо податок обчислюється шляхом множення ставки, вираженої в грошових одиницях, на кількість оподатковуваних товарів і ін., вираженої в натуральних одиницях, то такий податок називається *специфічним*.

Джонатан Свіфт. Мандри до різних далеких країн світу Лемоєля Гуллівера. Київ: «Веселка», 1976..

¹¹² Налоги и финансовое право. -№5. - 2009,- с. 202

¹¹³ Налоги и финансовое право № 10/2008. с.336

Якщо податкові зобов'язання встановлюються в розрахунку вартості оподатковуваних об'єктів, тобто коли податок визначається шляхом множення ставки, вираженої в процентах на величину вартості товарів, робіт, і ресурсів та послуг, то такий податок називається *вартісним*.

Існує два підходи для встановлення податкових ставок - універсальний та диференційований. В універсальному встановлюється єдина для всіх платників ставка, а у диференційованому - кілька.

Таблиця 4.1.

Основні підходи до встановлення податкових ставок¹¹⁴

Ставки				
<i>Тверді</i>		<i>Відсоткові</i>		
у грошовому виразі на одиницю оподаткування в натуральному обчисленні		встановлюються тільки щодо об'єкта оподаткування, який має грошовий вираз		
фіксовані	відносні	пропорційні	прогресивні	регресивні
-встановлені в кількісному виразі або в конкретних сумах	-визначені у відношенні до встановленої державою величини	-єдині ставки, що не залежать від розміру оподаткування	-їх розмір зростає в міру збільшення обсягів об'єкта оподаткування	-їх розмір зменшується в міру зростання обсягів об'єкта оподаткування

Диференціювання ставок може здійснюватися за двома напрямками. Перший - у розрізі платників, іноді для більшості платників виділяється основна ставка, також знижено та підвищено ставки для окремих платників; другий - у сфері різних характеристик і оцінок об'єкта оподаткування. Базова ставка - це ставка податку без урахування особливостей суб'єкта чи видів діяльності.

Деякі експерти стверджують, що необхідно оподатковувати людей податками до такої степені, щоб їм стало сольно. Я не згоден з цими садистами.

Л. фон Мизес Defense, Controls, and Inflation

Якщо б поточні податкові ставки були на початку століття, то сьогоднішні мільонери жили б набагато скромніше. При цьому всі ті нові галузі промисловості, які постачають маси досі невідомими товарами, працювали в набагато меншому масштабі або взагалі б не з'явилися. Їх товари були б недоступними для звичайної людини..

Л. фон Мизес Planning for Freedom

Ставки податку можуть бути виражені у твердому фіксованому розмірі або у процентному. Останні у свою чергу поділяються на пропорційні, прогресивні та регресивні, використання яких визначає метод оподаткування.

Метод оподаткування - це порядок застосування податкової ставки, розмір якої змінюється в залежності від росту податкової бази. В світовій

¹¹⁴ Крисоватий А.І., Кізіма. А.Я. Податковий менеджмент: Навчальний посібник. - Тернопіль: Карт-бланш, 2004. с. 65

практиці оподаткування відомі чотири основні методи оподаткування: рівне, пропорційне, прогресивне і регресивне, (рис. 4.2.)

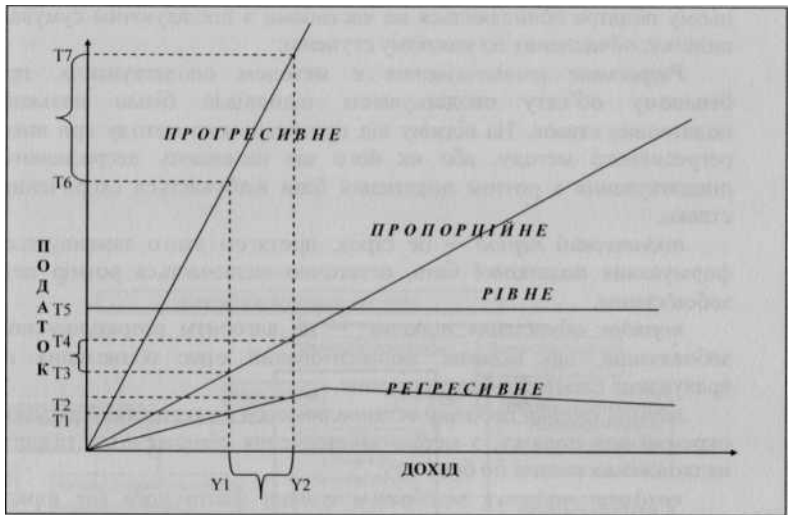


Рис. 4.2. Методи оподаткування

При *рівному методі* оподаткування для кожного платника податку встановлюється рівна сума податку. Цей метод представляє собою простий вид оподаткування, при якому не враховується майновий стан платника. Такий метод оподаткування часто використовувався в стародавніх державах, оскільки в практиці широкого вжитку набув подушний податок що сплачувався з кожного підданого в конкретному розмірі.

При *пропорційному методі* оподаткування встановлюється рівна для всіх податкоплатників ставка податку, а сума податку. З ростом податкової бази пропорційно зростає сума податку, а ставка податку при цьому залишається незмінною. Прикладом цього методу є податок на прибуток підприємств, коли ставка єдина для всіх платників податків, однак розміри сплати різні.

Прогресивне оподаткування є методом оподаткування у якому більшому об'єкту оподаткування відповідає більш високий рівень податкових ставок, або з ростом податкової бази зростає ставка податку. На практиці використовують два види прогресії: просту і складну. При простій прогресії ставки зростають в міру збільшення податкової бази для всієї суми. При складній прогресії доходи поділяються на частини (ступені), кожна з яких оподатковується за визначеною ставкою, тобто підвищення ставки діє не тільки для всього об'єкту але й для суми що перевищує попередній ступінь.

Проста прогресія поділяється на *просту порозрядну* і *просту відносну прогресію*. Суть першої зводиться до того, що для загального розміру податкової бази встановлюються ступені, і для кожної з них визначається

визначається сума податку. При простій відносній прогресії для загального розміру податкової бази податкової бази також встановлюються ступені, але для кожної з них встановлюються різні (як тверді, так і процентні). При цьому податок обчислюється не частинами а послідовним сумуванням сум податку, обчислених по кожному ступеню.

Регресивне оподаткування є методом оподаткування, при якому більшому об'єкту оподаткування відповідає більш низький рівень податкових ставок. На відміну від прогресивного методу при використанні регресивного методу, або як його ще називають дегресивного методу оподаткування з розтом податкової бази відбувається скорочення розміру ставки.

податковий період — це строк, протягом якого завершується процес формування податкової бази, остаточно визначається розмір податкового зобов'язання.

порядок обчислення податку — це алгоритм розрахунку податкового зобов'язання, що включає формалізований опис обчислення на основі врахування елементів оподаткування.

термін сплати податку встановлюються в законі, який регулює кожний окремий вид податку, з метою забезпечення рівномірності та регулярності надходження коштів до бюджету.

предмет податку відображає ознаки фактичного (не юридичного) характеру, які обґрунтовують сплату відповідного податку.

масштаб податку -це встановлені законодавством параметри зміни предмету оподаткування (вартість, площа, об'єм, потужність).

одiniцю оподаткування — це та його частина, на яку встановлено податкову ставку, тобто одиниця виміру (майнового чи грошового) об'єкта оподаткування, стосовно якої встановлюються нормативи і ставки обкладення. Одиниця оподаткування має переважно розрахунковий характер. Фізичний вимір повинен досить точно відображати обсяг оподаткування. Наприклад, при оподаткуванні земель використовуються одиниці виміру, прийняті у країні, -акр, гектар, сотка, квадратний метр тощо; при встановленні акцизів на бензин -літр, галон.)

джерело сплати податку — це дохід платника, з якого він сплачує податок. Джерело сплати може бути безпосередньо пов'язане з об'єктом оподаткування, а може й не стосуватися об'єкта оподаткування.

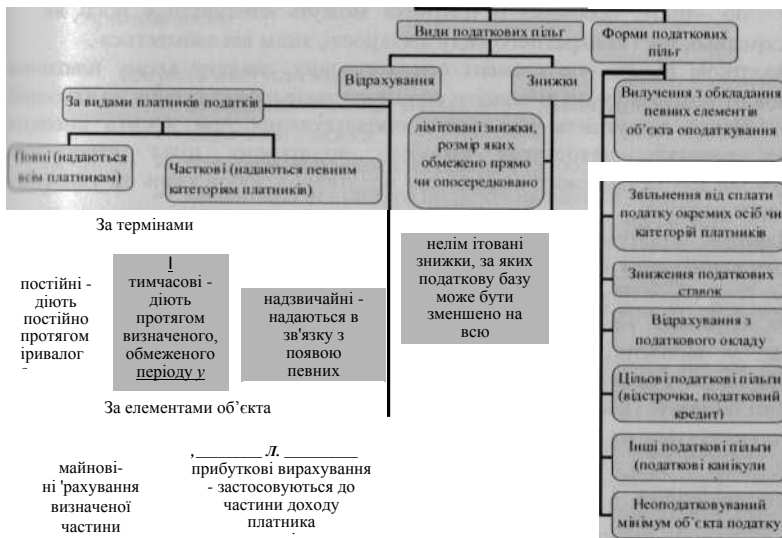
отримувачем податку - є відповідно державний чи місцевий бюджет.

пільги зі сплати податку — це часткове або повне звільнення юридичних або фізичних осіб від сплати податків.

Правове регулювання податкових пільг здійснюється на двох рівнях. Перший — податкові закони, що закріплюють принципові винятки для певних категорій платників чи галузей. Другий — підзаконні акти, що здійснюють тактичні цілі стосовно конкретних суб'єктів і вирішальні більш вузькі цілі.

Класифікація податкових пільг представлена на рис. 4.3.

Класифікація податкових пільг



п. 4.3. Класифікація податкових пільг

В загальному розумінні, пільга¹¹ — це (повне або часткове) і звільнення платника податків (на основі певних особливостей), від сплати 1 податку, що характеризується наступними ознаками:

> по -перше, пільга — це звільнення платника податків від сплати, а не від податкового обов'язку. При відстрочці обов'язку сплата податку залишається, а звільнення (на певний строк) стосується тільки перерахунку податку, і по закінченні визначеного терміну обов'язок підлягає реалізації (податковий кредит). Крім цього, надання податкової пільги не звільняє платника податків від ведення податкового обліку та подання податкової звітності;

> по -друге, звільнення можливе в повному обсязі, якщо платника цілком звільнено від сплати, і в частковому, якщо скорочується податковий тиск за рахунок зменшення об'єкта (предмета і т. ін.) чи відстрочки сплати податку;

> по -третє, особливості платника можуть стосуватися його як безпосередньо, так і конкретного виду діяльності, яким він займається .

Податкові пільги -це елемент оподаткування, завдяки якому платники податків отримують право зменшити своє податкове навантаження на законній основі. Повна відсутність пільгового оподаткування при досить високих ставках податків, недостатня кількість податкових пільг створюють передумови для незаконного зменшення податкових зобов'язань та ухилення від сплати податків.

Платник податків мають право використовувати податкову пільгу з моменту виникнення відповідних підстав для її застосування і в період усього терміну її дії самостійно, без попереднього повідомлення податкових органів. І

Відрахування (вилучення) — вид пільги в галузі оподаткування, яка полягає у виділенні окремих складових частин із загального об'єкта оподаткування з метою зменшення на їхню величину об'єкта при нарахуванні та сплаті податку. Цей вид пільги характеризується тим, що механізм надання пільг проектується на об'єкт оподаткування, що безпосередньо зменшується. І

Знижка — вид пільги в галузі оподаткування, що зменшує суму податки на певні величини. Сукупність цих величин, що складають основу знижки,! визначається сумою витрат платника, які законодавством виведено з-під! оподаткування шляхом зменшення на еквівалентну суму податкової бази. У такий спосіб реалізується зацікавленість суспільства у певній діяльності платника, стимулюються його витрати у запланованому напрямі.

За функціональною спрямованістю податкові пільги поділяються на: економічні, соціальні та екологічні, див. рис. 4.4.

¹¹⁵ Податкове право: Навч. посіб. / Г. В. Бех, О. О. Дмирік, Д. А. Кобильнік та ін.: За ред. проф. М. П. Кучерявенка. — К.: Юрінком Інтер. 2003. — 400 с.



Рис. 4.4. Класифікація податкових пільг за ознакою функціональної спрямованості¹⁶

Існують наступні види пільг:

- неоподатковуваний мінімальний рівень доходів;
- податкові знижки;
- повернення раніше сплачених сум податків (податкові амністії);
- звільнення від сплати податків на певний термін.

Систему податкових пільг можна розділити на дві групи:

- > перша — це порівняно традиційні і стабільні звільнення від податку, незалежно від зміни обставин і навіть державного устрою;
- > друга група пільг характеризується певною короткочасністю щодо конкретних об'єктів.

Базове податкове законодавство повинно містити норми щодо надання пільг першої групи, а пільги другої групи повинні деталізуватися при регулюванні конкретного податкового платежу.

Податкові пільги є формою практичної реалізації регулюючого впливу податків. Разом зі зміною маси податкових нарахувань, маневруванням способами і формами оподаткування, диференціацією ставок податків, зміною сфери їх поширення і застосування спеціальних податкових режимів, податкове пільгування є одним з основних практичних інструментів проведення регулюючої податкової політики.

У середні віки в основному для духівництва і дворянства було створено інститут так званого податкового імунітету, що зберігся до наших часів. Сучасне міжнародне право і спеціальні міждержавні угоди передбачають податковий імунітет дипломатичних і консульських представництв, інших притривань до

¹⁶ Яремчук А. С. Податкові пільги у контексті пріоритетів соціально-економічного розвитку країни. Вісник Дніпропетровської державної фінансової академії: Економічні науки. - Науково-теоретичний журнал. №2. 2008. С. 38-41.

них установ і організацій. Більшість держав на основі взаємності надають податковий імунітет службовцям дипломатичних і консульських установ, а також членам їхніх родин, котрі не є громадянами цих країн. Податковий імунітет може бути надано відповідно до національного податкового законодавства: у Великобританії, наприклад, податковим імунітетом користуються члени королівської родини. Британський музей, благодійні та інші організації.

Історія виникнення і становлення податкових пільг як правового інституту засвідчує їх важливу роль в житті суспільства і держави, її економічній, фінансовій, правовій, соціальній та суспільній сферах.

З давніх часів пільги і привілеї, даровані суб'єкту характеризували його статус, службову роль в ієрархії влади і закріплювались в спеціальних державних актах. Вже на ранніх етапах існування Київської Русі метою податкового пільгування було полегшення життя визначених категорій громадян; способом досягнення мети - регулювання економічних відносин; умовою досягнення мети - категоризація громадян; результатом - отримання соціального, економічного чи політичного ефекту.

Відсутність у певних верств суспільства податкових пільг слугувало індикатором їх підлеглого становища, і навпаки, володання правом податкової пільги окремих прошарків засвідчувало їх привілейованість.

4.2. Критерії розмежування податків, зборів та інших платежів

Податок -категорія комплексна, що включає в себе економічний, правовий, юридичний, соціально -економічний та філософський зміст. При визначенні економічної суті податків важливим критерієм виступає їх економічний зміст, приналежність до фінансово -бюджетної системи держави, що проявляється у грошових відносинах що формуються у держави з платниками податків- юридичними та фізичними особами, а також з отримувачами суспільних благ. Ці грошові відносини об'єктивно обумовлені і мають специфічне суспільне призначення -мобілізацію грошових коштів в розпорядження держави.

Конкретними формами прояву категорії «податок» є види податкових платежів, що встановлюються законодавчими органами влади. З організаційно -правової сторони податок -це обов'язковий платіж, що потрапляє в бюджетний фонд у визначених законом розмірах і у встановлені терміни. На сьогоднішній день переважає визначення податку як способу реалізації в основному фіскальних інтересів. Податок часто розглядають як обов'язковий внесок в бюджет, що сплачується у відповідності з законом.

Податкам, як специфічним платежам на користь держави, притаманні особливі риси, див. рис. 4.5.

Ознаки податків

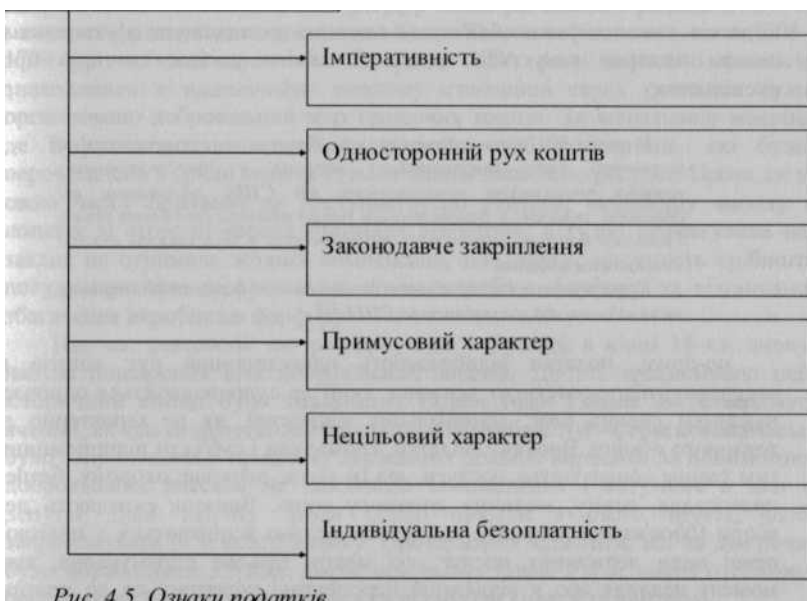


Рис. 4.5. Ознаки податків

Окреслимо зазначені ознаки детальніше.:

по-перше, імперативність, яка передбачає відносини влади і підпорядкування, коли суб'єкт податку не може відмовитися від виконання покладених на нього обов'язків щодо внесення податку до відповідного бюджету.

Річка Ріо-Гранде, що є природним кордоном між США і Мексикою, так часто змінювала своє русло, тому жителям міста Месілли доводилося платити податки обом державам, а саме місто, розташоване в штаті Нью-Мексико, з 1848-го по 1853-й рік переходив від однієї країни до іншої по 5 разів на тиждень.

Загалом, податок є одним з проявів суверенітету держави, при цьому можливості оподаткування є суттєвим відображенням суверенітету, оскільки, право стягувати податки завжди було частиною суверенних прав і як чеканка монет та здійснення правосуддя.

Податки - це примусові платежі постійного характеру, які центральний уряд або органи місцевого самоврядування стягують на свою користь з населення, підприємств, організацій. Обов'язковість сплати податків

¹¹⁷ Налоги и финансовое право № II, - 2008. - с. 236.

Полі. Мари Годме. Финансовое право. Москва Прогресс 1978. с.371

обумовлена наявністю держави, якій для виконання покладених на неї функцій необхідні грошові засоби.

В демократичних державах з розвитком свідомості населення сплата податків стає почесним обов'язком кожного громадянина, а ухилення від сплати податків рахується одним із самих важких злочинів проти суспільства;

У грудні 2007 року індіанці племені Лакота, що проживають на території п'яти американських штатів, в односторонньому порядку проголосили незалежність від США, розірвавши всі договори, укладені з Вашингтоном понад півтора століття тому. Головним бонусом лакотського громадянства з можливість взагалі не платити податки.

Користуватися цією пільгою може кожен бажачий - правда, після відмови від громадянства США.¹⁹

по-друге, податки відображають односторонній рух коштів від населення, підприємств до держави, який не супроводжується одночасно наданням певних благ, матеріальних цінностей, як це характерно для товарного обміну. Вносячи податки, громадяни і суб'єкти підприємництва тим самим «оплачують» послуги, які їм надає держава: охорону, безпеку, правосуддя, освіту, медичну допомогу тощо. Виняток складають деякі збори (обов'язкові платежі), що безпосередньо асоціюються з платою за певні види державних послуг, які мають цільове спрямування, яке в момент надання або у віддаленій перспективі повертається до платника визначеними благами. Це збори на пенсійне страхування, соціальне страхування, страхування на випадок безробіття, ринковий збір, за парковку автотранспорту та ін.;

по-третє, податки стягуються на основі діючих законодавчих актів, т.б. законно, легальним шляхом. Закони про податки приймає законодавча влада.

по-четверте, примусовий характер сплати податків зумовлюється обов'язком платників податків сплачувати податки, що реалізується на основі економічного та позаекономічного примусу. Засоби позаекономічного примусу встановлюються і діють через систему законодавства, що реалізуються податковими, правоохоронними та судовими органами.

Будучи встановленим в односторонньому порядку, податок стягується з використанням засобів примусу, оскільки цілий механізм засобів і санкцій здійснює вплив на податкоплатника з метою зобов'язати його внести податок. Без сумніву, такий примус найчастіше виступає у вигляді простої погрози, проте, якщо платник сплачує податок не очікуючи засобів примусу, то це тому, що він знає, що такі міри існують і у випадку його відмови платити, такі міри будуть застосовані і його змусять сплатити з надлишком.

Необхідність існування примусу при оподаткуванні зумовлюється неодноразовими спробами покриття державних витрат шляхом отримання добровільних внесків, проте, щоразу вони зазнавали невдачі. Так, в мемуарах французького дослідника Сен -Сімона зафіксовано, що в 1708- 1709 рр. в кінці правління Людовіка XIV, коли державні фінанси знаходились в надзвичайно важкому становищі серед громадян було організовано добровільний збір грошових коштів. За ініціативою макріза де Буфле королю подарували декілька срібних сервізів, які було перечеканено в срібні монети і таким чином збільшено ресурси. Проте, це в свою чергу призвело до наступного: по -перше, відповідну вигоду і пошану зі сторони короля отримали ініціатори, а ті що відреагували на заклик не отримали жодної компенсації, по -друге, відсутність срібного посуду призвело до зростання цін на вироби з фарфору, та відповідно збагачення виробників фарфору.

Під час революції що розгорнулася у Франції в кінці 18 ст. знову набула поширення ідея добровільних внесків. Досить красномовно цей історичний епізод було змальовано Полем Марі Годме. Як стверджує вчений, як тільки депутатом І Національної асамблеї Луї -Себасьєном Месьє було запропоновано проблему державних доходів вирішити за допомогою добровільних внесків, це викликало пошвавлення і ентузіазм в залі і депутат Дайї відразу зрізав срібні пряжки з свого взуття, щоб запропонувати їх у якості внеску. Проте, варто відмітити, що за два роки було зібрано лише 5,5 млн. ліврів, при цьому тільки 2 млн. ліврів готівкою, решта, як не дивно складала пряжки від взуття і одягу та інші речі.¹²⁰,

по -н'яте, податки, сплачені платниками спрямовуються на задоволення державних потреб, проте неможливо відслідкувати які саме потреби держава профінансує за рахунок відповідних сум податків. У державі відсутній механізм закріплення напрямків використання коштів від сплати певних податків, чи їх сум;

по -шосте, індивідуальна безплатність зумовлена відсутністю еквівалентного відшкодування або надання певної еквівалентної послуги в обсязі сплачених сум податків. Держава задовольняючи суспільні потреби не надає їх на основі визначення рівня цінності кожного окремого блага чи послуги для конкретного платника податків.

За своєю суттю *податки є правовою, політичною, соціально - економічною і морально -етичною категорією*. Загалом, категорії - це теоретичне відображення реально існуючих виробничих відносин, економічних явищ і процесів, тому податок як категорію доцільно розглядати як специфічну форму економічних відносин держави з суб'єктами господарювання, різними групами населення і фактично з кожним членом суспільства з врахуванням соціально -економічних, правових, політичних та морально -етичних параметрів впливу¹²¹.

¹²⁰ Поль Мари Годме. Финансовое право. Москва Прогрессе 1978. с.372

Мельник В.М. Проблеми теорії та практики адміністрування податків в Україні // Актуальні проблеми економіки. - 2003. - №5. - С. 40-43;

Крім податків, в податкових системах розрізняють ще податкові та соціальні збори.

Податкові збори - платежі юридичних і фізичних осіб для фінансування діяльності органів державної влади, які здійснюються на засадах обов'язковості, законодавчої закріпленості, забезпечені державним примусом, здійснюються з метою фінансування державних потреб цільового призначення або як плата за вчинення уповноваженими державними органами певних юридично значимих дій¹²². До ознак податкових зборів, що відрізняють їх від податків є:

цільвий характер сплати є визначений законодавством, відповідно до якого в назві кожного збору вказується цільовий фонд, створений з метою фінансування відповідних державних потреб;

відносна індивідуальна еквівалентність зумовлюється певною індивідуально -платною природою зборів. Розмір сплати податкового збору не є повністю еквівалентним тим вигодам і благам, що отримуються внаслідок користування ресурсом. Проте, встановлення податкових зборів зумовлюється власністю держави на природні ресурси, користування якими спричиняє необхідність сплати відповідного збору, розмір якого визначається виходячи з обсягу використання природного ресурсу.

Ознаки податкових платежів, що відрізняють їх серед інших обов'язкових платежів до бюджету представлено на рис 4.6.

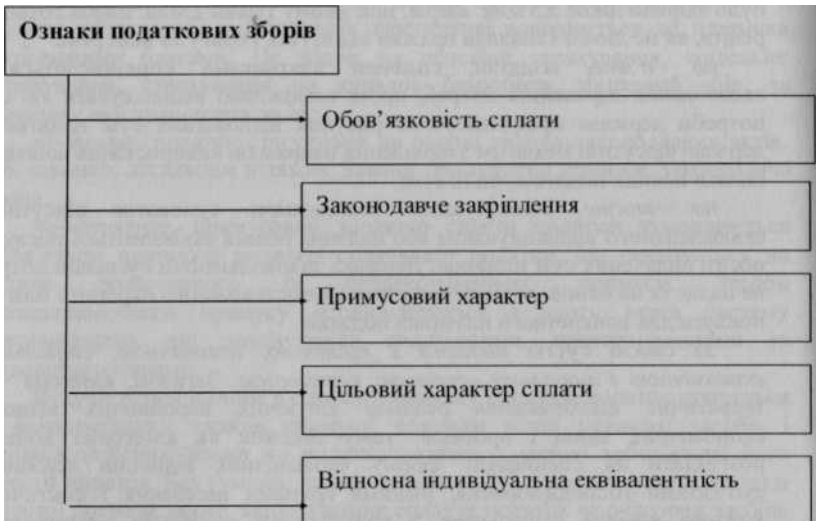


Рис. 4.6. Ознаки податкових зборів

¹²² Педь І.В. Податкова система: економіко -правова характерне піка податків : Навч. Посіб. / за ред.. Ю.М.Лисенкова. - К. : Знання. 2007. - С. 19.

Соціальні збори, володіючи відповідними ознаками (див. рис. 4.7.), сплачуються з метою формування джерел фінансування соціального забезпечення громадян, і надходять не до бюджету, а до позабюджетних цільових фондів. Таким чином, **соціальні збори** є платежами юридичних і фізичних осіб у державні позабюджетні фонди для фінансування заходів соціального забезпечення громадян.

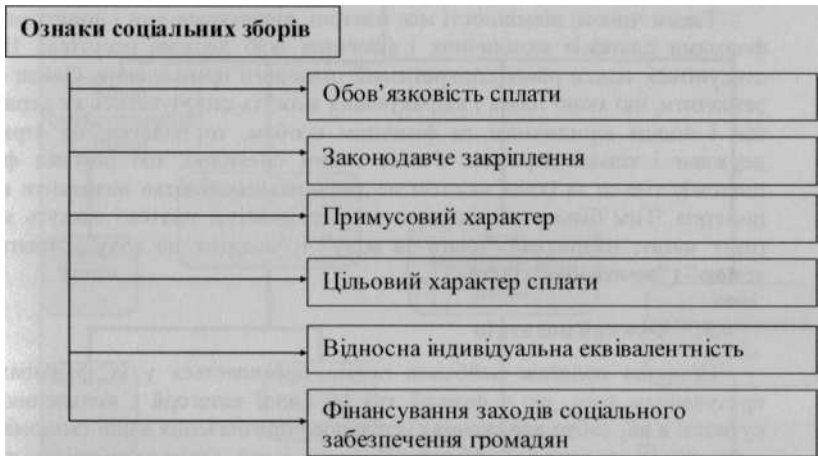


Рис. 4. 7. Ознаки соціальних зборів

Серед найбільш вживаних дефініцій що використовуються у податковому законодавстві, виділяють такі як податок, плата, платіж, відрахування та ін.

Використання у фінансовій термінології термінів, що відображають платежі держави - плата, відрахування, податок характеризуються наступними відмінностями:

> плата передбачає певну еквівалентність відносин платника з державою. Розмір плати залежить від розміру ресурсів, що використовуються, а знаходження плати державі визначається державною власністю на ці ресурси. Якщо держава втратить право власності на них, то вона втратить і ці доходи. Плата вноситься як за рахунок включення у собівартість, так і з прибутку, що визначається механізмом її стягнення.

> відрахування передбачає цільове призначення платежів. Воно може бути тільки частковим, тобто встановленим згідно з економічним змістом платежів, або повним, коли витрачання коштів у повному обсязі проводиться тільки за цільовим призначенням. Відрахування відносяться здебільшого на витрати виробництва і включаються у собівартість.

> податки встановлюються для утримання державних структур і для фінансового забезпечення виконання ними функцій держави - управління,

оборони, соціальної та економічної. Вони не мають ні елементів конкретного еквівалентного обміну, ні конкретного цільового призначення. Однак якщо їх розглядати в узагальненому вигляді, то ці ознаки плати і відрахувань видно досить чітко. Податок - це плата суспільства за виконання державою її функцій, це відрахування частини вартості валового національного продукту (ВНП) на загальносуспільні потреби, без задоволення яких сучасне суспільство існувати не може.

Таким чином, відмінності між платою, відрахуваннями і податками як формами платежів юридичних і фізичних осіб державі несуттєві. Вони стосуються тільки рівня конкретизації цільового призначення. Однак слід зазначити, що якщо плата і відрахування можуть сплачуватись як державі, так і іншим юридичним та фізичним особам, то податки, це атрибут держави і тільки держави. Разом з тим очевидно, що розгляд форм платежів тільки за їхнім змістом не дає можливості чітко визначити коло податків. Тим більше що іноді тотожні за змістом платежі можуть мати різну назву, наприклад “плата за воду” і “податок на воду”, “плата за землю” і “земельний податок”.

4.3. Функції податків

Природа податків найбільш повно проявляється у їх функціях. З врахуванням того, що « функції тієї чи іншої категорії є виявленням їх сутності в дії, тобто вираження суспільного призначення даної економічної категорії»¹²³, в сучасній фіскальній науці існує декілька підходів щодо визначення функцій податків, див. рис. 4.8.

Функції податків є проявом їхньої сутності в дії, та способом вираження їх властивостей. Найважливішими функціями податків є фіскальна, соціальна і регулююча.

Фіскальна функція - функція податків, що полягає у формуванні фінансових ресурсів для здійснення державою владних функцій (оборонних, соціальних, природоохоронних та ін).

Джанні Родарі, автор відомої дитячої казки «Чиполліно», в популярній казці засуджує державну податкову політику: «Сеньйор Помідор встановив для мешканців села податок на повітря. Раз в місяць він обходив будинки і змушував селян глибоко дихати в його присутності, щоб виміряти у кожного об'єм грудей до і після видиху. Повім він проводив розрахунок і встановлював, яка сума належить до сплати з кожного користувача повітря.

Крім того, кожен мешканець села повинен був сплачувати оренду плату за опади: в сумі ста лір за зливу з блискавкою і громом, трьохсот лір — за сніг і чотирьохсот лір - за град, та визначені суми за росу, іній, туман та інші види сирості.

¹²³ Дьяченко В.11. Товарно денежные отношения и финансы при социализме. - М. : Наука. 1974. - 495с.

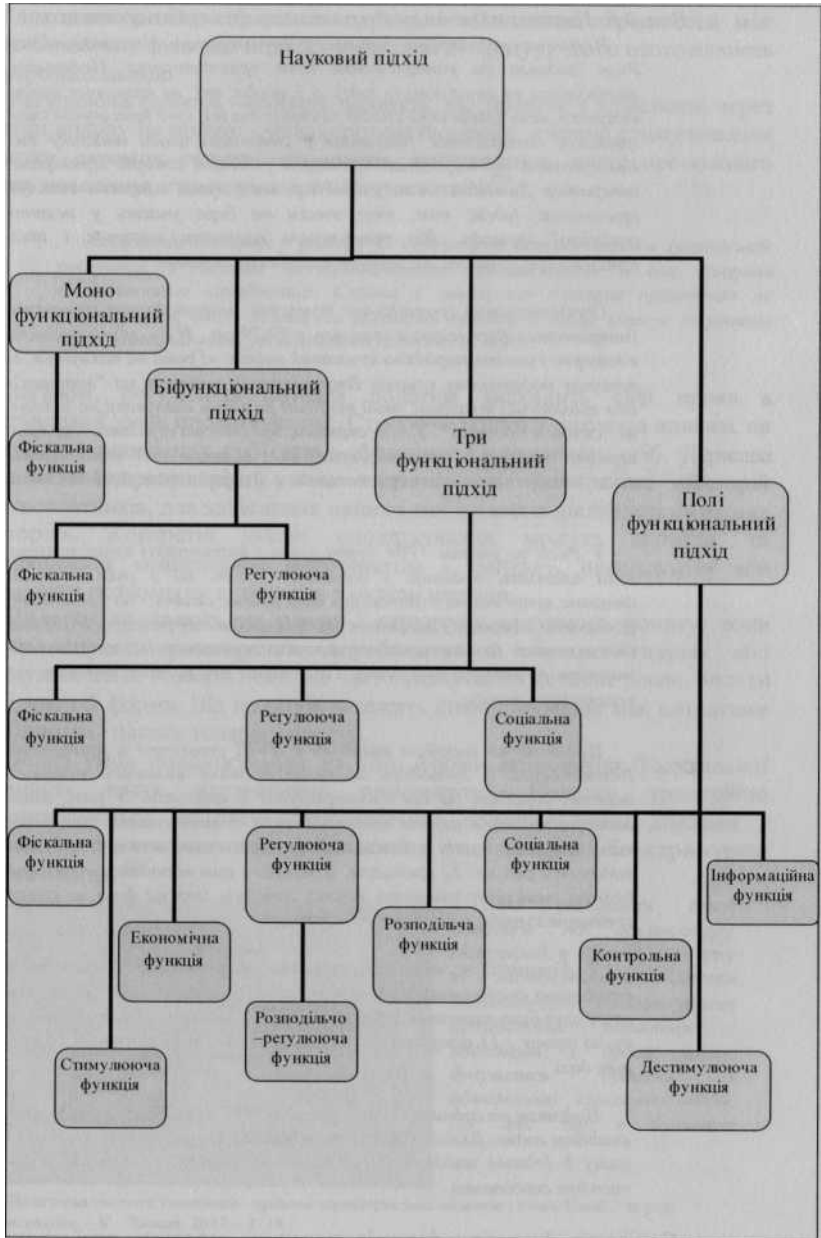


Рис. 4.8. Наукові підходи щодо розподілу функцій податків

Податок «на євреїв» існував у язичницькому Стародавньому Римі, завдяки до утвердження там християнства. Податком обкладалися не лише «явні» іудеї, а й особи, які, не визнаючи цього відкрито, вели іудейський спосіб життя, та ті, хто приховував своє іудейське походження. Завзяття у стягненні цього податку' то знижувалося, то наростало протягом римської історії. Приміром, імператор Доміціан (жив у 51-96 р. н.е.) дуже азартно виявляв прихованих іудеїв, тих, хто зовсім не бере участь у житті релігійної громади. Він примушував платити податок і тих прихильників іудаїзму, які не були етнічними євреями.

Оподаткування громадських туалетів, запроваджене римським імператором Веспасіаном (панував у 69-79 рр.. Н е.), міцно увійшло в історію і навіть породило крилатий вислів: «Гроші не пахнуть». У пошуках додаткових коштів Веспасіан ввів податок на "латрини", або громадські туалети, який тодішні римляни іменували не інакше як "сечовий податок". Треба сказати, що римські туалети - це були шикарні мармурові споруди, куди, як і в знамениті лазні-терми, люди заходили не тільки при потребі, а й заради зустрічей і ділових бесід.

У Росії за указом 1704 думні люди і першорядні купці повинні були платити податок з домашніх лазень по 3 рублі, прості дворяни, купці і всякі різночинці - по 1 рублю, селяни - по 15 копійок. Щоправда, невдовзі з'ясувалося, що в «середньому розряді» є багато бідних людей (солдати, дячки, прачки, проскурниці і т.п.), які не можуть оплатити свої лазні. Тому через рік їх лазні перевели на «селянську» таксу.

Податок на горобців вигадали в XVIII столітті в німецькому Вюртемберзі. З господаря кожного будинку вимагали знищити дюжину горобців, за що він отримував 6 крейцерів. У разі, якщо господар подвір'я не міг «відвітувати» у винищуванні потрібної кількості птахів, він зобов'язаний був сам сплатити в скарбницю податок у розмірі 12 крейцерів. У зв'язку з цим народився новий вид бізнесу: необхідну кількість дохлих горобців можна було за кілька крейцерів купити у підпільного торговця.

У Голландії в середні століття багаті люди платили в скарбницю спеціальний податок на кількість своїх слуг. За одного слугу слід було платити 5 флоринів і 16 су, за двох - 10 флоринів і 6 су, за трьох -11 флоринів і 12 су, за чотирьох - 12 флоринів 18 су. І так далі.

Податок на годинник діяв в Англії в 1797 році. Платниками були власники годин. Власник годин зобов'язаний був сплатити щорічно в казну 5 (п'ять) шилінгів. Протримався податок всього рік, після чого був скасований.

Соціальна функція -функція податків, завдання якої зводиться до підтримки соціальної рівноваги у суспільстві шляхом зміни співвідношення

між доходами річних соціальних груп для зменшення нерівностей між ними. Соціальну функцію податку в фаховій літературі часто ототожнюють з перерозподільною.

Регулююча функція -функція податків, що полягає у здійсненні через податки впливу на процес суспільного відтворення, зокрема стимулювання розвитку окремих галузей економіки, регулювання платоспроможного попиту населення, стимулювання зайнятості та ін¹²⁴.

*Особливий податок у розмірі 15 євроцентів встановлений в Ірландській республіці з метою дестимулювання використання і для охорони навколишнього середовища. Справа в тому, що пластик практично не утилізується, тому підвищена вартість пакетів з нього змушує торговців переходити на легко утилізовані паперові пакети.*¹²⁵

Загалом, регулююча функція податків знаходить свій прояв в диференціації умов оподаткування. Стягуючи податки, держава впливає на поведінку економічних суб'єктів - фізичних і юридичних осіб. Держава може встановлювати різні умови оподаткування для різних категорій податкоплатників, для здійснення одних і тих же видів діяльності на різних територіях. Конкретні умови оподаткування можуть сприяти чи перешкоджати концентрації виробництва і капіталу, підвищувати або стримувати економічну активність в окремі періоди.

Податки впливають на рівень і структуру сукупного попиту, вони можуть сприяти розширенню виробництва в окремих галузях або стримувати його. Розміри податків часто визначають не лише рівень оплати праці, але і її форми. Від податків залежить співвідношення між витратами виробництва і цінами товарів і послуг.

Вплив умов оподаткування на різні форми економічно її соціальної активності життя надзвичайно різноманітні. Податки традиційно використовуються як засіб демографічної політики: різні держави з допомогою податкових пільг намагаються стимулювати або стримувати ріст населення.¹²⁶



Слід відмітити вплив податків на архітектуру. Наприклад, в Франції у зв'язку з застосуванням систем «повіконного» оподаткування промисловим податком і податком з будов часто будувались будинки з обмеженою кількістю вікон. До цих пір в будинках

¹²⁴ І.В. Податкова система: економіко-правова характеристика податків :Навч. Посіб./ за ред. Ю.М.Лисенкова. - К. : Знання, 2007. - С. 19.

¹²⁵ Налоги и финансовое право № 10/2008.С. 336

зустрічаються кімнати де немає вікон



Крім того, часто застосовувалось диференційоване оподаткування забудованих і незабудованих земельних ділянок (ставки податку з забудованих земельних ділянок в декілька раз вища від аналогічних ставок з незабудованих земельних ділянок. Такі умови оподаткування стимулювали будівництво будинків на стовпах, будинків, що нависали над водою.

Податком на повітряну колону обкладалися виступаючі еркери і балкони з середини XIX ст. аж до початку XX ст. Виник податок у результаті появи теорії, яка обґрунтовувала, що еркер або балкон знаходяться на повітряній колоні, основа якої

міститься на землі, що належить місту, в силу чого їх слід обкласти податком.²⁷

Регулююча функція податків проявляється через:

- 1) встановлення і зміну системи оподаткування;
- 2) визначення податкових ставок та їх диференціація;
- 3) надання податкових пільг.

Кожна з функцій податків містить і проявляє основні ознаки податку, а також відображає реалізацію суспільної ролі призначення податків. У дослідників немає спільної думки щодо складу і кількості виконуваних податками функцій. Одні виділяють важливість лише фіскальної функції, інші загострюють увагу на наявності крім фіскальної ще регулюючої, соціально-економічної, стимулюючої, контрольної та ін. Відомий російський теоретик в сфері оподаткування Д.Г.Черник¹²⁵ на сучасному етапі розвитку системи оподаткування виділяє п'ять функцій податку:

-перша історична і основна функція - *фіскальна*, яка відображає завдання мобілізації грошових засобів для формування бюджетів різних рівнів. Фіскальна функція носить всезагальний характер, і поширюється на всіх фізичних і юридичних осіб, зобов'язаних сплачувати податки. Фіскальна мета податків - це забезпечення державної скарбниці коштами, оскільки держава може виконувати свої численні функції лише за умови належного фінансування.. Заради досягнення цієї мети і виникли податки, як особлива форма фінансових відносин.

- друга функція - *перерозподільна*, будучи похідною від попередньої, відображає економічну сутність податку як інструменту перерозподільчих відносин. Її суть зводиться до можливості держави за допомогою податків впливати на хід, обсяги, пріоритети процесу суспільного відтворення, крім того, вирішувати соціальні проблеми щодо підтримки певних верств населення. З допомогою податків держава через бюджет і державні позабюджетні фонди перерозподіляє фінансові ресурси з виробничої сфери в соціальну, завдяки чому відбувається передача коштів на користь більш *²⁸

²⁷ Налоги и финансовое право. 8/2009 с.292

²⁸ Налоги и налогообложение : Ученик / Под. ред. Д.Г. черника. 3-изд. М.: МЦФЕР.2006 146

слабких і незахищених верств населення за рахунок покладення податкового тягара на більш сильні категорії платників. В деяких соціально -орієнтованих країнах (Швеція, Норвегія та Швейцарія) майже на офіційному рівні визнається, що податки представляють собою плату високодохідної частини населення менш дохідній за соціальну стабільність.

- третя функція податків *-регулююча*, визначає завдання податкової політики держави. В регулюючій функції податків виділяють під функції : стимулюючу, дестимулюючу, відтворюючу. З допомогою даної функції держава стимулює чи де стимулює розвиток окремих галузей економіки чи регіонів країни, змінює структуру виробництва, регулює спрямування інвестицій, відтворює використовувані природні ресурси.

Незвичайний спосіб збору коштів на збереження популяції зникаючих з землі гірських горил придумали в Руанді. Починаючи з 2008 року, кожна компанія в країні, яка хоче використовувати зображення цієї тварини в рекламних цілях, повинна заплатити податок до державної казни. А отримані гроші використовуються на те, щоб зберегти популяцію гірських горил, що мешкають в національному парку на кордоні Руанди, Уганди і ДР Конго. В даний час в світі залишилося лише 720 особин цього виду. Уряд країни розраховує, що в найближчі два роки доходи від туризму зростуть у кілька разів і до кінця 2010 року складуть 100 млн. долларов.¹²⁹

У теорії оподаткування екологічні податки отримали назву пігуанські податки - на честь англійського економіста Артура Пігу (1877-1959), який першим обґрунтував їх необхідність і величину. Артур Пігу у своїй знаменитій роботі «Економіка добробуту», написаній в 1920 році, вказував, що для скорочення негативного впливу на навколишнє середовище необхідно вести особливе додаткове оподаткування, щоб через фіскальний вплив воно стимулювало виробників прагнути до впровадження природоохоронних / ресурсозберігаючих технологій.¹³⁰

Податок «на тінь» стягується у Венеції з 1993 року. Під податок потрапили навіси і парасольки, які належать магазинам і численним кафе, тінь від яких падає на комунальну власність - землю.

Гіпсовий податок платять в Австрії гірськолижники при кожному спуску з гори. Видучені кошти передаються австрійським клінікам. Згідно зі статистикою, в Австрійських Альпах щорічно отримують травми близько 150 тисяч лижників, а на лікування витрачається приблизно один мільярд шилінгів на рік.

Податок на хабарі був введений в XVIII столітті на острові Ява. Справа в тому, що корупція там досягла неймовірного розмаху. Молодий торговець платив (офіційно!) 3000 500 гульденів, щоб його призначили на посаду з окладом 1940 гульденів.

¹²⁹ Налоги и финансовое право. 1/2008 с.314

¹³⁰ Налоги и финансовое право. 10/2009 с. 186

Регулююча функція податків мала місце іще у часи Римської імперії, де податки виконували не тільки фіскальне призначення, у деяких випадках їм приписувались і функції управління соціальними процесами.

- четверта функція податків -*контрольна*, обумовлена важливою роллю податків як інструмента державного контролю за фінансово - економічною діяльністю суб'єктів господарювання та джерелами їх доходів і витрат. Завдяки грошовій оцінці сум податків можливе кількісне зіставлення показників доходів з потребами держави у фінансових ресурсах. Завдяки контрольній функції оцінюється ефективність податкової системи, забезпечується контроль за видами діяльності і фінансових потоків¹¹¹. За допомогою контрольної функції держава перешкоджає ухиленню від сплати податків, забезпечує необхідний рівень мобілізації податків в бюджети, контролює дієвість економічної політики.

- п'ята функція -*політична*, пов'язана з особливими режимами оподаткування для окремих країн і часто суперечить фіскальній функції.

4.4. Класифікація податків

Класифікація податків -це групування законодавчо встановлених податків, внесків та інших платежів, обумовлене цілями і завданнями їх систематизації і співставлення. В основу систематизації можуть бути покладені методи обчислення і стягнення, розподілу податків за ланками бюджетної системи, характер застосовуваних податкових ставок, податкових пільг та інше.

Завдання класифікації податків повинне полягати в тому, щоб відшукати такий принцип групування різноманітних податкових форм, який зумовлювався різницею в природі податків та пов'язаного з цією відмінністю в їх організації.

Класифікація запропонована в свій час А.Вагнером розрізняла:

- 1) податки на придбання; на думку вченого дана група податків досягають дохід і майно в момент їх придбання, тобто в момент техніко -економічного і правового їх виникнення у платника
- 2) податки на володіння; досягають дохід дохід і майно не в момент, коли вони купуються, а тоді, коли вон уже знаходяться в власності податкоплатника
- 3) податки на витрати. Досягають дохід або майно платника податків або ту чи їїшу їх частину при витрачанні на різні предмети споживання та предмети особистого використання¹¹².

Загалом, існує декілька варіантів традиційних класифікацій податків і податкових платежів. Деякі з них подано в таблиці 4.2. *¹³²

Гриджина М.В., Вдовиченко Н.М., Калина А.В. Налоговая система Украины; Учеб. Пособие.- К.:МАУ11. 2000.-с. 51.

¹³² Соколов А.А. Теория налогов. Финансовое здательство НКФ СССР Москва 1928 г.С. — 25.

Найбільш поширена класифікація податків за різними ознаками представлена на рис. 4.9.

За формою оподаткування; податки поділяються на прямі та непрямі. Критерієм цього поділу стала теоретична можливість перекладання обов'язку сплати податку на іншу особу - на споживача продукції. Прямі податки встановлюються відносно платників. Їх розмір залежить від розміру об'єкта оподаткування. Кінцевим платником прямих податків є той, хто одержує дохід, володіє майном. До прямих податків належать всі прибуткові та майнові податки, які встановлюються на дохід або майно платника податків і сприяють такому розподілу податкового тягаря, при якому більше податків платить той, хто має більш високі доходи та більше майна.

Щодо непрямих податків в 1769 році міністр фінансів Франції абат Тере говорив: «Податки на витрати наїмені обтяжливі... вони стягуються поступово, і так би мовити, непомітно...».¹³³

За ступенем обліку фінансового стану платника податків прямі податки поділяються на особисті та реальні. Особисті податки враховують платоспроможність та сімейний стан фізичної особи, оскільки вона сплачує податок в залежності від величини отриманого доходу (прибутку), наприклад податок з доходів фізичних осіб. Реальними податками оподатковується майно фізичних і юридичних осіб незалежно від індивідуальних фінансових можливостей платника податку.

Непрямі податки встановлюються на окремі товари, роботи, послуги і включаються до їх ціни. Кінцевими платниками непрямих податків є споживачі товарів, робіт і послуг, а самі податки включаються у вигляді надбавки до ціни на ці товари, роботи й послуги. Непрямі податки ще називають податками на споживання.

До непрямих податків належать такі податки, як податок на додану вартість, акцизний (фр. accise, від лат. accidere - обрізати) збір, мито.

За економічним змістом об'єкта оподаткування податки поділяються на:

> прибуткові податки (стягуються з доходів (прибутків) фізичних та юридичних осіб);

Таблиця

		Варіант №1		Варіант №2								
Прямі податки	1 ⁵ з	Поземельний	5 І н	Поземельний								
		Промисловий		Промисловий								
		Подомовий		Подомовий								
		На доходи від грошових капіталів		На цінні папери								
1 X	я І	Подолучний	SI = я I	На надприбутки								
		Майновий		Подходнин з фізичних осіб								
		З спадку і дарування		Майновий								
		Подушний		З спадку і дарування								
=	B	На предмети масового споживання	8	На приріст капіталу								
		1 Іа оборот (універсальні акцизи)		На прибуток акціонерних товариств								
		Фіскальні монополії		Індивідуальні				1 Іа цукор, сіль, бейзин, тютюн, інші				
		Па виробництво		Універсальні з обороту				Фіскальні монополії	На цукор, спирт, тютюн, інше	Однократні	Однократні	
Па торгівлю	Миті податки	За походженням	Експорт і									
На виробництво і торгівлю		За цільями	Імпорті									
Експорт і	і	і	Транзиті		Транзиті							
Імпорті			За ставкам и	Протекціоністські								
Транзиті			Антидемпінгові									
Фіскальні			Специфі ІЧНІ									
Протекціоністські	Аваллорі	Комбіновані	Реєстраційні, судові, нотаріальні та патентні збори не враховуються.									
Преференційні	Специфі ІЧНІ											
Статистичні	Аваллорі											
Статистичні	Комбіновані											
Міста збори	і	Операції з майном;	Внески працюючих за кайм ом									
		Па акт громадянського стану;										
Внески на соціальне страхування	і	Судові;	Внески, які сплачуються наймачем									
		11< аріальні;										
		Гербові та інші						Внески осіб, що займаються вільними професіями				
		не враховуються.										



Рис. 4.9. Класифікація податків

В даний час прибутковий податок з доходів існує майже у всіх країнах як з розвинутою економікою, так і тих що перебувають на етапі трансформаційних перетворень. Однак, історія запровадження даного податку була досить важкою.

У 1449 році спроба ввести прибутковий податок в Англії закінчилася повстанням в графстві Кент. У результаті король був змушений відрубати голову своєму головному збирачу податків і скасувати податок.

У 1472 році король Едуард IV домігся від парламенту введення прибуткового податку що справлявся за ставкою 10 % в якості оплати 13- ти тисячам лучників для війни з Францією. Проте, англійці відмовилися платити, і королівський міністр фінансів визнав, що податок доведеться скасувати.

У 1641 році парламент прийняв закон, згідно з яким дворяни платили подушний податок (від £ 100 в рік для герцога до £ 10 для сквайра), а недворяни - прибутковий (5% на рік). Рівень сплати даного податку був настільки мізерним, що у 1698 році прибутковий податок був скасований з формулюванням: "Не підходить для Англії".

Більш успішною була спроба введення даного податку започаткована 9 січня 1799 для фінансування війни з Наполеоном. Палатою громад британського парламенту був схвалений податок зі ставкою в 10% зі всіх доходів, що перевищують £ 200 в рік, зі зниженою ставкою для доходів від £ 60 до £ 200 в рік і податковим звільненням для тих, хто отримував менше £ 60 в рік. Як наслідок, рада громад міста Лондона ухвалив заяву з приводу введення податку, в якому заявив, що "оподаткування податком ненадійних і постійно мінливих доходів від праці та вміння людей, що займаються ремеслами та вільними професіями, є проявом свавілля, жорстокості і утиски, а методи його збору не відповідають британської конституції і противні почуттям англійців". У 1816 році податок, запроваджений як тимчасовий, скасували. Але в 1842 році відновили, з метою збалансування казни, і як видно з історії він став постійним джерелом доходів.

У 1875 році відбулося підвищення податків на основі вільного вибору платників податків.

В 1894 році прибутковий податок був введений в США, і за свідченнями очевидців, там шикувалися черги щоб його сплатити, причому платили і ті, хто міг скористатися пільгами.

У 1894 році у Великобританії з'явився прогресивний податок на спадщину. Дуже скоро у всьому світі прибутковий податок теж став прогресивним.

У 1916 році верхня планка прибуткового податку в США була підвищена з 7% до 15%. У 1917 році - до 67%. У 1921 році вона вже складала 77%. За підсумками 1915 року, коли максимальний податок складав 7%>, податкову декларацію подали 206 американців, чий річний дохід перевищував \$ 1 млн. За підсумками 1921 року, коли податок становив 77%, таких декларацій було подано всього 21.

> майнові податки (застосовуються при оподаткуванні рухомого та нерухомого майна, а також на використання різних ресурсів - землі, води, корисних копалин тощо.);

> податки на споживання (сплачуються не при одержанні доходів (прибутку), а при їх використанні).

Залежно від механізму стягнення податки на споживання поділяються на одностадійні та багатастадійні. Одностадійними є податки на споживання, що одноразово стягуються на певній стадії товарообігу. Багатастадійними є податки на споживання, що підлягають стягненню на кожній стадії товарообігу.

> податки на різні дії юридичного характеру (за оформлення юридичних чи господарських актів, з фінансових операцій, реалізації продукції тощо).

У 1765 році британський парламент ввів в північноамериканських колоніях гербовий збір, яким обкладалися будь-які документи, в яких на папері поруч з текстом знаходився відтиск британської печаті: купчі і заставні, ліцензії на ведення бізнесу, дипломи і навіть газети.

Доходи від збору спрямовувалися виключно на утримання англійських військ в Америці, а продавати папір з печатками могли лише жителі колоній, а не англійські чиновники. Незважаючи на ці норми, введення нового податку викликало обурення в колоніях. Так, Масахусетс закликав інші американські колонії виступити проти нового податку. У 1766 році в Америці був скликаний конгрес за участю представників усіх колоній, що стали згодом штатами. Противники податку публічно спалювали печаті, майстер з виготовлення печаток Захарія Худ був змушений спішно тікати з Масахусетсу під захист англійського гарнізону в Нью-Йорку. Податок був скасований британським парламентом, що було сприйнято колоністами як прояв слабкості метрополії, і згодом призвело до війни за незалежність колоній.

За суб'єктом оподаткування податки поділяються :

- > з юридичних осіб;
- > з фізичних осіб;
- > з юридичних і фізичних осіб (змішана форма)

В залежності від рівня державних структур, які встановлюють податки, вони поділяються на:

- > загальнодержавні
- > місцеві.

Порядок зарахування загальнодержавних податків, зборів та обов'язкових платежів до Державного бюджету України, бюджету Автономної Республіки Крим, місцевих бюджетів і до державних цільових фондів визначається відповідно до чинного законодавства України. Місцеві податки та збори, механізм їх справляння та порядок їх сплати встановлюються органами місцевого самоврядування відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, встановлених законодавством України про місцеві податки та збори. Це не стосується лише збору за проїзд по території прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон. Цей збір встановлюється обласними радами народних депутатів.

В залежності від встановленого порядку використання податки поділяються також на загальні та спеціальні. Загальні податки при надходженні до бюджету не мають особливого призначення й передбачені

для проведення загальнодержавних заходів і можуть бути використані для покриття будь-яких видів видатків державного та місцевого бюджетів. Спеціальні (цільові) податки мають строго визначене призначення й стягуються для проведення цільового фінансування окремих раніше визначених заходів.

За способом визначення податкових зобов'язань податки можуть поділятися на розкладні і квотарні (окладні). При використанні розкладних податків періпопочатковою визначається потреба в грошових засобах, а потім отримана сума розподіляється (розкладається) між податкоплатниками чи групами платниками податків. Розкладні податки історично є більш ранньою формою, оскільки вони широко використовувались ще в епоху феодалізму.

В Російській імперії розкладні способи визначення податкових зобов'язань використовувались як для збору доходів в державну казну, так і для фінансування потреб окремих територій, зокрема, до розкладних податків відносилась подушна подать (податок), введена Петром I.

Окладні податки -податки, за якими податкові зобов'язання кожного податкоплатника визначаються або розрахунковим шляхом з використанням податкових ставок або шляхом встановлення твердої суми податку.

За джерелом сплати податки поділяються на:

> податки, що надходять від реалізації -фінансуються споживачем як надбавка до договірної вартості товарів;

> податки, що є складовою собівартості - їх сплата призводить до зменшення суми оподаткованого прибутку (доходу) їх платника;

> та податки, що сплачуються з прибутку - сплата яких здійснюється за рахунок прибутку (доходу) платника податку.

За економічною функцією, податки поділяються на :

> податки на споживання, сплачуються під час здійснення операції між кінцевим споживачем і виробником та під час споживання товарів (робіт, послуг);

Залежно від сфери застосування податки на споживання поділяються на загальні та вибіркові. *Загальним* (універсальним) є податок на споживання, що сплачується при споживанні практично всіх товарів (робіт, послуг). *Вибірковим* (спеціальним) є податок на споживання, що сплачується лише при споживанні окремих груп товарів.

> податки на робочу силу стягуються під час виплати заробітної плати і платежів соціального характеру;

> податки на капітал стягуються з доходів, прибутку, матеріальних і нематеріальних активів, фінансових інвестицій і заощаджень.

4.5. Міжнародна класифікація податків і зборів

В міжнародній практиці існує декілька систем класифікацій податків і зборів. Однією з найбільш детальних, і разом з тим найбільш вродостих для розуміння є класифікація Організації економічної співпраці і розвитку (ОЕСР). Згідно з цією класифікацією кожен податок віднесено до певної групи, яка в свою чергу поділяється на підгрупи і володіє власним кодовим номером . Даний поділ враховує періодичність стягнення, різновид платника податку та інше, див. таб. 4.3.

Таблиця 4.3.

Класифікація податків за методикою ОЕСР

Код груп	Група
1000	1 Податок на дохід, прибуток і поступлення від капіталу
1100	Податок на дохід, прибуток і поступлення від капіталу індивідів
1110	1 Податки на доходи і прибуток
1120	Податки на поступлення від капіталу
1200	Податок на дохід, прибуток і поступлення від капіталу товариств з обмеженою відповідальністю
1210	Податки на дохід і прибуток
1220	Податки на поступлення від капіталу
1300	Податки не включені в 1100 і 1200
2000	Внески на соціальне страхування
2100	Внески працюючих за наймом
2200	Внески спачувані працевластцями
2300	Внески працюючих на себе або незайнятих
2400	Внески не включені в 2100-2300
3000	Податки на заробітну плату і робочу силу
4000	Податки на власність
4100	Періодичні податки на нерухому власність
4110	Податки на домоволодіння
4120	Інші види
4200	Періодичні податки на нетто- активи і на власність
4210	Податки індивідуальні
4220	Податки корпоративні
4300	Податки на спадок і дарування
4310	Податки на спадок
4320	Податки на дарування
4400	Податки на операції з рухомим і нерухомим майном
4500	Інші періодичні податки на майно
4510	Податки на нетто -активи
4520	Інші неперіодичні податки
4600	Інші неперіодичні податки на власність
5000	Податки на товари і послуги
5100	Податки на виробництво, продаж, аренду, поставку товарів і надання послуг
5110	Загальні податки
5111	1 Податок на додану вартість

5112	Податок на продаж
5113	Інші загальні податки на товари і послуги
5120	Податки на визначені товари і послуги
5121	Акцизи
5122	Прибутки від фіскальних монополій
5123	Митні і імпорتنі збори
5124	Податки на експорт
5125	Податки на інвестиційні товари
5126	Податки на визначені види послуг
5127	Інші податки на міжнародні обміни і контракти
5128	Інші податки на визначені види товарів і послуг
5130	Крім 5121-5128
5200	Податки на використання товарів або на дозвіл за використання товарів чи здійснення діяльності
5210	Періодичні податки
5211	Податки, що сплачуються домогосподарствами за автомобілі
5212	Інші податки за автомобілі
5213	Інші періодичні податки
5220	І Ісрозподілені і
5300	Нерозподілені крім 5100-5200
6000	Інші податки

Детальний поділ податків за ознакою однорідності у відповідні групи дозволяє не лише аналізувати але і співставляти дані за окремими податковими групами, а також здійснювати перегрупування даних відповідно до мети дослідження.

Підставою для віднесення того чи іншого податку до певної групи в класифікації є відповідна характеристика об'єкту оподаткування. Так, внески на соціальне страхування з метою узагальнення статистичних даних для співставлення і аналізу тенденцій в розрізі країн умовно віднесено до податків, проте, розміщено у вигляді окремої групи. Близькі за характером і носієм податку податки на фонд оплати праці, виплачену заробітну плату та ряд інших об'єднані в групу «Податки на заробітну плату і робочу силу».

До негативних моментів подання інформації за методикою ОЕСР є великий часовий лаг (2-3 роки) між аналізованими річними показниками і часом їх появи у друці, а докладні тематичні видання виходять один раз на п'ять років. Проте саме дані класифікації ОЕСР не дивлячись на вищезазначене є найбільш ефективними для порівняння дієвості податкових реформ в ряді країн світу.

Подібною до вищезазначеної класифікації є *класифікація*, що використовується *Міжнародним валютним фондом (МВФ)*, див. таб. 5.4. Принципи побудови даного групування є майже ідентичними з попередніми, проте у останньому варіанті здійснено більш детальну класифікацію податків щодо оподаткування товарів і послуг та є ряд відмінностей щодо назв окремих підгруп податків.

Таблиця 4.4.

Класифікація податків і зборів за методологією МВФ

Груші	Підгрупи	Види		
11 Податки	1 11 Податки на доходи, прибуток і приріст капіталу	1111 Сплачуються фізичними особами		
		1112 Сплачуються корпораціями і іншими підприємствами		
		1113 Не розподіляються за категоріями		
	1 12 1 Іо датки на фонд заробітної плати і робочу силу	1121 Податки на фонд заробітної плати і робочу силу		
	113 1 Іодатки на власність	1131 Періодичні податки на нерухоме майно		
		1132 Періодичні податки на чисту вартість майна		
		1133 Податки на спадкове майно, спадок і дарування		
		1134 Податки на фінансові операції і операції з капіталом		
		1135 Інші неперіодичні податки на власність		
	1136 Інші періодичні податки на власність			
	114 1 Іодатки на товари і послуги	1141 Загальні податки на товари і послуги	11411 Податки на додану вартість	
			11412 Податок з продаж	
			11413 Податки з обороту і інші загальні податки на товари і послуги	
		1142 Акцизи		
		1143 Прибуток фіскальних монополій		
		1144 Податки на специфічні послуги		
		1145 Податки на використання товарів і на дозвіл на їх використання або здійснення діяльності	11451 Податки на автотранспортні засоби	
			11452 Інші податки на використання товарів і на дозвіл на їх використання або здійснення діяльності	
	1146 Інші податки на товари і послуги			
115 Податки на міжнародну торгівлю і операції	1151 Мита і інші форми оподаткування імпорту			
	1152 Податки на експорт			
	1153 Прибуток експортних і імпортних монополій			
	1154 Курсовий прибуток			
	1155 Податки на операції з іноземною валютою			
	1156 Інші податки на міжнародну торгівлю і операції			
116 Інші податки	1161 Сплачуються тільки комерційними підприємствами			
	1162 Сплачуються іншими підприємствами, крім комерційних, або не ідентифікованими			
12 Внески/ відрахування на соціальні потреби	121 Внески / відрахування на соціальне забезпечення	1211 Внески працівників		
		1212 Відрахування працевластів		
		1213 відрахування осіб, працюючих не за наймом, або незайнятих		
		1214 Не розподілювачі на категорії внески /		

		відрахування
	122 Інші внески / відрахування на соціальні потреби	1221 Внески працівників
		1222 Відрахування працевдавців
		1223 Умовно обчислені внески / відрахування

Завдання класифікації ОЕСР і МВФ визначаються необхідністю систематизації та міжнародного зіставлення податкових надходжень, при цьому МВФ особливу увагу приділяє зіставленню даних про зовнішню торгівлю та рух капіталу, проводячи велику деталізацію щодо податків, мит і зборів у сфері міжнародних розрахунків.

Досить відмінними від попередніх є класифікації за методикою *Системи національних рахунків (СНР)* та *Європейської системи економічних інтегрованих рахунків (ЄСЕІР)*. Ці дві класифікації на відміну від попередніх спрямовані на вирішення проблем бухгалтерського обліку при використанні методики національних рахунків.

В СНР також здійснюється поділ на прямі і непрямі податки, при цьому не враховуються внески на соціальне страхування, а види мита, внески і плати винесено в окремий розділ.

ЄСЕІР об'єднує в одну групу внутрішні непрямі податки і митні збори і збори, що не характерно ні для однієї з вищезазначених податкових класифікацій окремо виділяючи у відповідні групи: податки на доходи і імпорт, податки на капітал, реєстраційні збори і мита.

Загалом, системи класифікації податків ОЕСР, МВФ, ЄСЕІР і СНР в галузі порівняльного аналізу податкових систем дозволяють за згрупованими розділами та підрозділами податкових надходжень різних країн світу здійснювати порівняння щодо різних податків і відповідно до мети дослідження виявляти довгострокові тенденції розвитку процесів оподаткування.

4.6. Способи визначення податкових зобов'язань

Податкове зобов'язання - зобов'язання платника податків сплатити до бюджетів або державних цільових фондів відповідну суму коштів у порядку та у строки, визначені законодавством України;

В світовій практиці оподаткування існує декілька способів визначення податкових зобов'язань, зокрема:

- кадастровий;

декларування об'єкта оподаткування та суми податку податкоплатником;

- визначення податкового зобов'язання податковим агентом;

- визначення податкового зобов'язання фіскальним органом.

Кадастр (фр. *cadastre*)— список, реєстр землекористувачів, що підлягають оподаткуванню. Сам термін «кадастр» поширений в усьому

світі. Історичні корені виникнення кадастру сягають у глибину тисячоліть. Від примітивних землемірних робіт в Древньому Єгипті (3000 р. до н.е.) з фіксацією результатів знімання на глиняних табличках у вигляді схем меж земельних ділянок та їх площ, або аналогічних бронзових табличок в Древньому Римі (VI ст. до н.е.), через реєстраційні земельні книги, які були започатковані у середні віки в Європі, або дозорні і межові книги в Росії (XV-XVII ст.) з картами меж землеволодінь та земельних угідь.

В англословних країнах широко використовуються терміни «земельний реєстр» (*Land Register*) і реєстр власності (*Property Register*). Широкого розповсюдження набув також термін багатоцільовий кадастр (*Multipurpose Cadastre*), який використовується для визначення комплексної земельно-інформаційної системи (*Land Information System*), і який об'єднує різні реєстри і кадастри (наприклад, ґрунтів, землеволодінь, населення, інженерних сіток та ін).

Перший кадастр виник у зв'язку з необхідністю отримання відомостей про землю, як про першопричину матеріальних благ і об'єкту оподаткування. З виникненням держави земля стала одним з джерел державних доходів і відповідно об'єктом оподаткування. Тому на відповідному етапі розвитку суспільств виникає необхідність спочатку в обліку, а потім і в оцінці землі, тобто в проведенні земельного кадастру.

Залежно від того, що є об'єктом оподаткування, обліку і оцінки, зазвичай розрізняють земельний, водний, промисловий, лісовий та інші кадастри. Таким чином, земельний кадастр - це реєстр про об'єкти поземельного оподаткування, а в ширшому розумінні - це визначена система дій щодо обліку, опису та оцінки землі, що проводиться державою з метою отримання відомостей про землю для поземельного оподаткування.

Декларування об'єкта оподаткування та суми податку податкоплатником здійснюються на основі декларації - документа встановленого взірця, який подається платником податків до податкового органу в терміни, що встановлені законодавством і на підставі якого здійснюється визначення податкового зобов'язання.

У період царювання Івана ІІІ закладалися перші основи податкової звітності. До цього часу відноситься і введення першої податкової декларації - сошиного листа. Площа земельних площ переводилася в умовні податкові одиниці - сохи, на підставі яких здійснювалася сплата прямих податків. Техніка сошиного листа, видозмінюючись відповідно до зміни самої сохи і з додатковими завданнями, які давала переписувачам, з часом набула стійкої форми, закріплені в спеціальних книгах сошиного листи і писарським наказах. Сошине лист здійснювалося зазвичай переписувачем і складалася при ньому піддячим. За основу кожного даного опису бралася книга з попередніми записами. Писар повинен був об'їхати доручений йому повіт, описати місто і всі села, встановити кількість платників і кількість оброблюваної ними землі, визначити прибуток або збиток з землі, яка підлягає обкладенню. Опис міста і повіту з їх населенням, дворами і

категоріями землеволодіння вносився в писарську' книгу. При описі в певному володінні часто виявлялося не ціле, а дробове число сох. Соха могла ділитися на 32 найдрібніших підрозділи. У 1646 році одиницею для обчислення сошиного обкіадення зробився двір, і замість писарським стали писатися переписні книги, що містили лише перепис дворів та їх населення.¹³⁵

«Податковий сюртук завжди тісний» - такий влучний вираз приписують Отто Бісмарку (1815-1898), німецькому державному діячеві, першому канцлеру Німецької імперії. Отто Бісмарк, будучи канцлером, платив податки і подавав податкову декларацію. Проте глава правління землі Голітінії (Ландрат), де знаходилося родовий маєток Бісмарка, дав вказівку органам, контролюючим стягнення податків, не надавати ніякому сумніву його податковій декларації, які б невірні вони не були.^{135 136}

У середньовічних містах Італії та Німеччині оподаткування городян відрізнялося високим ступенем добровільності та самостійної оцінки своїх можливостей. Наприклад, городяни приносили владі податкову клятву, в якій вони повинні були декларувати свою податкову заборгованість на основі наявних у них станів. Однак ця клятва була радше урочистим обіцянням, виявлення доброї волі, ніж заявою боржника про свій майновий стан.¹³⁷

Визначення податкового зобов'язання податковим агентом здійснюється у випадках передбачених законодавством. При цьому податковим агентом визнається особа на яку покладються обов'язки нарахування, утримання та перерахунку податку до бюджету. Одним з прикладів податку що визначається податковим агентом є податок з доходів фізичних осіб, де обов'язок щодо нарахування, утримання та перерахунку податку до бюджету покладається на роботодавця.

Визначення податкового зобов'язання фіскальним органом здійснюється у наступних випадках:

- неподання платником податкових декларацій;
- виявлення документальними перевітками помилок в обчисленні та суми податкового зобов'язання;
- встановлення арифметичних та методологічних помилок попередніми перевітками податкової звітності;
- коли відповідно до норм податкового законодавства нарахування податку покладено безпосередньо на податкові органи.

Питання для самоконтролю:

1. Що є першопочатковим при побудові конструкції оподаткування?
2. Назвіть основні і факультативні елементи податку.

¹³⁵ Налоги и финансовое право № 7.- 2009. -с. 158.

¹¹⁴¹ Налоги и финансовое право №3. 2008. - с. 192

¹³⁷ Шульц У. Все начиналось с десятианы. // Пер. с нем. М. 1992. - С.50

3. *На чому ґрунтується принцип встановлення податкових ставок?*
4. *Що таке на Вашу думку податкова пільга?*
5. *Поясніть, спільні і відмінні риси між податками, зборами і платежами..*
6. *Назвіть відомі Вам підходи до розподілу функцій оподаткування?*
7. *На яких принципах ґрунтується класифікація податків?*
8. *Як поділяються податки за суб 'єктом оподаткування?*
9. *Назвіть відомі Вам міжнародні методики класифікації податків.*
10. *Яка з міжнародних методик класифікації податків є найбільш детальною?*

ТЕМА 5. ТЕОРІЇ ОПОДАТКУВАННЯ

Всесвітньо відомого англійського вченого Ісаака Ньютона його колеги звеличували і стверджували, що його досягнення є більшими, ніж відомого французького філософа і математика Рене Декарта. На це Ньютон відповідав «Я бачу дачьїє і більше Декарта тому, що стою на плечах у цього гіганта...»

5.1. Загальні податкові теорії

Трансформуючи вислів відомого французького історика і економіста Гілена Делепляса щодо теорій оподаткування, можна сказати, що *«наука оподаткування - це ансамбль теорій, що має спільний предмет: аналіз багатства. Такий аналіз проводився різними економістами і з різних точок зору і можна написати історію цього різноманіття економічної науки...»*

Під податковими теоріями необхідно розуміти ту чи іншу систему наукових знань про природу податків, їх місце і значення в економічному і соціально — політичному житті суспільства.

Перші теоретичні уявлення про оподаткування склалися вже в період Середньовіччя. В умовах постійних внутрішніх і зовнішніх загроз населення потребувало захисту, який могла забезпечити лише сильна держава. Держава ж могла реалізувати цей обов'язок перед населенням не інакше як отримуючи від нього необхідні кошти.

Однією з самих перших загальних податкових теорій виникла *теорія обміну*, яка полягає в еквівалентному характері оподаткування. Суть теорії зводиться до того, що через податок громадяни купляють в держави послуги щодо підтримки правопорядку, захисту від внутрішніх і зовнішніх загроз та інше.

Історично, відносини між монархом і його підданими набували характеру договірних: монарх надавав відповідну послугу підданим, а ті її оплачували. Представники теорії обміну розглядали податкові відносини як певний специфічний прояв товарно - грошових відносин в окремій сфері економічних відносин. В цьому ракурсі населення отримує від держави комплекс державних послуг, а еквівалентом податку є послуги, які надає платнику влада.

Загалом, теорія обміну є однією з перших спроб письмового обґрунтування податкових поглядів та вчень. В подальшому, всі наступні податкові теорії що впродовж певного часу займали першофлангові позиції в фіскальній науці заперечували її положення, або були легкою модифікацією теорії обміну.

Теорія насолоди і жертви (в окремих джерелах *зручності*) будучи продовженням теорії обміну була сформована Ж.Сімондом де Сімонді в роботі «Нові начала политекономії, або про багатство і його відношення до народонаселення». Її суть зводиться до того, що власник отримує насолоду від користування майном, правопорядку, правосуддя, забезпечення прав

особи і громадянина, національної безпеки та суспільного порядку, а тому за допомогою податку як пожертви він купує у держави гарантії цілісності і збереження такої насолоди, при цьому оплатний характер податку зберігається.

Проте, при певних умовах податок може трансформуватися із плати за насолоду в своєрідну пожертву. За умов, коли насолода від оплати і користування державними послугами приносить більше задоволення ніж втрата від частини власних доходів, сплачених у вигляді податків, тоді податок все одно є благом. Якщо ж навпаки, податок є надвисокою пожертвою при низькоефективних державних послугах, то у цьому випадку вчений радить відмовитися від послуг держави, оскільки оподаткування стає неоправданою платою за нестримані суспільні блага.

Теорія жертви була актуальною до перших десятиліть ХХ ст, вона виступала базовою у поглядах російського теоретика М.Турген'єва. В своїй праці «Опыт теории налогов» (1818) він висловлює думку про податок як про пожертву з метою суспільного розвитку.



Турген'єв Микола Іванович (1789—1871)

видатний діяч, вчений -економіст, автор книги «Опыт теории налогов», дійсний статський радний, видатний службовець Міністерства фінансів.

...Положив¹⁸ за правило, что налоги необходим/, определение оных можешь быть сдѣлано слѣдующимъ образом: налоги суть средства къ достиженію цѣли общества или Государства, т.е. той цѣли, которую люди себя предполагаютъ при соединеніи своемъ въ общество, или при составленіи in Государствъ. На семь основъ иаεται и право Правительства требовать податей отъ народа. Люди, соединившись съ обществомъ и вручивъ Правительству власть верховную, вручили ему вмѣстѣ съ симъ и право требовать налоговъ...

... Къ сему можна припомнить слова Бентама, сказаннаго о законахъ: «Правительству, какъ врачу, предстоитъ одно дѣло: избирать меніе зло. Всякой законъ есть зло, ибо всякой за конь есть нарушеніе свободы. Такъ точно и каждый налогъ есть зло, ибо онъ лишаешь платящаго части его собственности; надлежать только съ искусствомъ избирать сіе зло, т.е. надлежать избирать легчайшее...»

При цьому, сама сфера оподаткування, на думку вченого, прямо пов'язана з державною політикою, ефективність якої залежить від ступеню реалізації політичних свобод, ідей парламентаризму і демократії, оскільки, як підкреслюється, в демократичних суспільствах податки сплачуються

¹³⁸ Тургенев Н. Опыт теории налогов. Сочинение. Санкт Петербург. Типография Н.Греча. 1818г. с. 9-17

більш охочіше ніж у тоталітарних. Беззаперечність і необхідність податків автор пов'язував з самою можливістю існування держави.

Багато економістів вважали податки вимушених «злом». Французький економіст XVI ст. Ж.Боден в своєму творі «Шість книг про республіку» не виділяє податки серед джерел державних доходів і вважає їх небезпечним засобом, що провокує підданих до повстань. Податки, на думку теоретика необхідно використовувати лише в виняткових випадках¹⁹

Теорія податку як суспільної жертви була сформована Б.Г.Мільгаузенем, і ґрунтувалась на примусовому характері податкових платежів: «*податками і податями називаються пожертви підданих своїй державі*». Вважалося, що за допомогою податків громадянин купує не що інше, як насолоду від суспільного порядку, правосуддя, забезпечення захисту особи, збереження власності та ін. Насолоду представляють навіть суспільні роботи, завдяки яким можна користуватися хорошими дорогами, здоровою водою, а національний захист (захист від зовнішньої агресії), а також внутрішній захист, забезпечують кожному громадянину участь в вигодах, що надаються суспільним порядком.

Теорія податку як страхової премії, як одна з модифікацій теорії обміну була сформульована в «Трактаті про податки і збори» Уільямом Петті, а потім доповнена англійським економістом Д.Р.Мак-Куллохом і французьким діячем А.Т'єром. Податок розглядався як страховий платіж, що сплачувався платниками в казну на випадок настання певного ризику. До числа страхових (випадків) ризиків відносились порушення суспільного порядку, злочини проти життя, майна і суспільного добробуту. При цьому на відміну від страхування, податки сплачуються не для того, щоб при настанні страхового випадку отримати суму відшкодування, а щоб профінансувати затрати уряду щодо забезпечення суспільного порядку і захисту власності -свого роду збори на утримання охорони. На думку розробників даного теоретичного напрямку, платники є не ким іншим як комерсантами, які залежно від величини своїх доходів страхують свою власність від війни, пожеж, крадіжок та ін.

Інша інтерпретація вчення про податок як страхову премію полягає в тому, що платник виступає як член товариства взаємного страхування і зобов'язується сплачувати страхові внески (премію) пропорційно розміру свого доходу і майна.

Теорія «суспільного» або «публічного» договору. Згідно з цією теорією проблема оподаткування розглядається крізь призму природи держави. Податок є результатом договору між громадянами і державою, згідно з яким платник вносить державі плату за захист, охорону і інші послуги. Разом з тим, цей обмін є вигідним, оскільки самий неефективний уряд дешевший і краще охороняє підданих ніж якби кожен з них охороняв себе сам. На базі цієї теорії розвинулась атомістична теорія.

¹³⁹ Бобкова М. С. Жан Боден: История жизни в ношу катастроф // Ис гория через личность. Новая историческая биография. М., 2005, С. 265—307;

Атомістична теорія. Податок розглядається як результат договору між громадянами і державою, визнається оплатність податку, на основі юридичного характеру оформлення контракту за реальні та абстрактні послуги що надаються державою. Оподаткування таким чином є за образним висловом ШЛ.Монтеск'є «платою за право жити в цивілізованому суспільстві».

Внаслідок суспільних трансформацій, в міру розвитку буржуазного суспільства необхідність оподаткування як суспільного інституту і його всеохоплюючий вплив для суспільства вважалися доведеними, і на перше місце вийшла проблема ефективності оподаткування, що зумовило появу наступної групи податкових теорій -теорій податкового управління, найбільш фундаментальними з яких були:

Меркантилізм (італ. *mercante* — торгівець, купець), один з перших напрямків економічної теорії, що виник в Англії, Франції та Італії. Його засновники здійснили спробу визначити форму багатства суспільства і способи його збільшення.

Меркантилісти внесли в економічну теорію ряд важливих положень. Міцне підґрунтя багатства кожної нації вони вбачали не в примноженні натуральних продуктів, а в накопиченні грошей (золота і срібла). Джерелом цього накопичення, на їх думку слугував дохід отриманий від торгівлі. Проте, якщо обмін товарів на гроші здійснюється всередині країни, то одні громадяни можуть збагачуватися за рахунок інших, але при цьому сума національного багатства не збільшується. Таке багатство на думку засновників меркантилізму зростає тільки завдяки зовнішній торгівлі.

Ранній меркантилізм (остання третина XV ст. - середина XVI ст.) був названий монетарною системою, для нього була характерне піклування про активний грошовий баланс (переважання кількості ввезених в країну грошей над грошима, що вивозились). З цією метою залучались великі суми коштів з-за кордону, всіляко сприяли збереженню золота в країні, незначним обсягом його витрачання і заборона його вивозу з країни.

Представники пізнього меркантилізму (друга половина XVI ст. - XVII ст.) виступали проти заборони вивозу грошей, яка перешкоджала розвитку зовнішньої торгівлі, і за активний торговий баланс.

Основні положення поглядів меркантилістів полягали в:

- розробці практичних рекомендацій для державної політики та державного впливу, оскільки для створення сприятливого торгового балансу держава повинна активно втручатися в економіку;
- проведенні політики протекціонізму, встановленні високих мит та податків на товари, що ввозяться з -за кордону;
- введення заохочувальних премій для вітчизняних товаровиробників, що ввозять свої товари за кордон;
- сприяння розвитку галузей промисловості, продукція яких призначена для зовнішньої торгівлі і інше.

Французський меркантиліст Антуан де Монкретьєн в 1615 році дав назву економічній теорії, яка обґрунтовувала політику держави - політична економія ("грець. *poliitike* — мистецтво управляти державою), тобто наука про управління державою економікою.

Головний теоретик пізнього меркантилізму в Англії Томас Мен (1571—1641) був членом правління Ост Індійської компанії і урядового торгового комітету. В 1664 році була видана його книга «Багатство Англії в зовнішній торгівлі, або баланс нашої зовнішньої торгівлі як регулятора нашого багатства».

Глава II. Способи збагачення нашої королівства і збільшення кількості грошей в країні

Звичайним засобом для збільшення нашої багатства і грошей є зовнішня торгівля. При цьому ми повинні постійно дотримуватись наступного правила: продавати іноземцям щорічно на більш к суму, ніж ми купуємо у них. Припустимо, що наше королівство щедро збагачене сукном, свинцем, оловом, залізом, рибою і іншими вітчизняними товарами, надлишок яких ми щорічно ввозимо за кордон на 2200000 фунтів, і в той же час ми купуємо за кордоном і ввозимо собі іноземних товарів для власного споживання на 2000000 фунтів. При дотриманні цього правила в нашій торгівлі ми можемо бути певними, що королівство може збагачуватися щорічно на 200 000 фунтів, які будуть ввозитися до нас у вигляді грошей, так як та частина наших товарів, за яку ми не отримаєм в обмін товари, буде у випадку необхідності вивезена у вигляді грошей.

В цьому випадку гроші переходять в скарбницю держави.

Припустимо, що хтось має тисячу фунтів доходу в рік і дві тисячі фунтів в вигляді грошей в касі. Якщо така людина буде витратити щорічно 1500 фунтів, то весь її запас грошей використається за чотири роки, але в такий же термін її запас подвоїться, якщо вона буде економічно витратити тільки 500 фунтів в рік. Те ж саме стосується і держави загалом...¹⁴⁰

Яскравим представником пізнього меркантилізму і одним із засновників класичної політекономії є англієць Уільям Петті. Він залишив помітний слід в економічній історії, хоча єдиної точки зору на його науковий внесок досі не існує. Одні автори розглядають його як видатного представника меркантилізму, інші бачать його основну заслугу в створенні основ статистико-економічного методу досліджень і економічної статистики, треті вбачають в ньому засновника нового напрямку в науці, з якої в підсумку виросла англійська політична економія.

Петті першим з теоретиків використав статистичний метод. В книзі «Політична арифметика» він пише: « Замість того щоб використовувати слова лише в порівняльній і найвищій мірі, та наводити умозримі аргументи, я став на шлях виразу своїх думок на мові чисел, ваг і

¹⁴⁰ Хрестоматія по економічній теорії / Сост. Е.Ф. Борисов. М.: Юрист». 2000. — 536 с.

агументи, що йдуть від чуттєвого досвіду, і що мають вагомi основи в природі.»



Оксфордського університету. В

Уільям Петті (1623-1687)

Англійський економіст і статистик. Народився в сім'ї небагатого ремісника в Ромсі (графство Хемпшир). В 14 років нанявся юнгою на корабель, через деякий час поступив в єзуїтський коледж в Капі, де впродовж двох років вивчав латинь, грецьку і французьку мову, арифметику, геометрію і астрономію, проявив блискучі математичні здібності. В 1640 році в Голландії розпочав вивчення медицини, яке продовжив в Оксфорді. В 1650 році отримав ступінь доктора фізики і посаду професора анатомії роки навчання в Оксфорді був активним учасником

назву «невидимої колегії», яка потім трансформувалась в у (Британская Академия наук). Серед основних праць Петті *Treatise of Taxes and Contributions*, 1662); «Слово мудрим» ий огляд, або анатомія Ірландії» (*Political Survey or Anatomy* » (*Quantulumcunque Concerning Money*, 1682); і «Ессе про *olitical Arithmetick*, 1683).

праця У. Петті «Трактат про податки і збори», с шляхів збільшення податкових доходів держави.

Глава III.

ожна послабити причини невдоволення податкоплатників. кликають невдоволення при сплаті податків і зборів: що правитель вимагає більше, ніж потрібно. На це я авитель був впевнений, що він вчасно отримає те, що в би собі найбільшої шкоди, вилучивши гроші з рук своїх ою різних промислів примножують їх, і заховавши їх в своїх не лише не приносять навіть йому самому жодної користі, еці, що їх роздарують на подачки чи просто розтратять. им податок, але якщо він лягає на всіх пропорційно, ніхто не кого багатства. Бо люди залишаться однаково багатими, в них все майно наполовину чи подвоють його, так як кожен : становище, посаду і звання. Крім того, оскільки зібрані и, остання залишається однаково багата в порівнянні з ки багатство правителя і багатство народу будуть зногого впродовж деякого часу, а саме до тих пір, поки

вигляді податку гроші не повернуться знову до нього ж або до інших податкоплатників. В цьому випадку кожен також буде мати шанси і можливість виграти або втратити при новому розподілі; і якщо він втратить в одному, то зможе виграти в другому.

Більш за все людей дратує їх оподаткування більш високим податком, ніж їх сусідів. На це я відповідаю, що якщо ці підозри в багатьох випадках невірні, часто це випадковість, яка при наступному оподаткуванні може повернутись більш сприятливо. Якщо ж це зроблено з умислом, то все одно не можна вважати що це було наміром правителя; скоріш за все це є результатом дій тимчасового розподілу податків, який, можливо, буде в свою чергу? покараній при найближчому розподілі податку тим самим громадянином, якого він обділив.

Люди обурюються при думці, що зібрані гроші будуть витрачені на веселощі, видовища, тріумфальні арки та ін. На це я відповідаю, що така трата означає повернення цих грошей промисловим людям, занятим в виробництві цих речей. Промисли ці хоч і здаються непотрібними і такими, що лише прикрашають, проте робітники їх негайно ж передають отримані гроші людям, занятим в найбільш корисних промислах, а саме: пивоварам, булочникам, шевцям, чоботарям та ін. Крім того, правитель від цих видовищ і веселощів має не більше задоволення, ніж отримують 100 тис. його самих пересічних підданих, які не дивлячись на своє роздратування, не лінуються, пройти багато миль, щоб мати можливість бачити ці осуджувані і провокуючі невдоволення заняття.

Люди часто нарікають на те, що король роздає зібрані з населення гроші своїм фаворитам. На це ми відповідаємо: те, що дається фаворитам, може в наступний момент або при найближчому переміщенні потрапити в наші власні власні руки або в руки тих, кому ми бажали добра і кого ми вважаємо заслуговуючими на це.

Но –друге, подібно до того, як даний громадянин є фаворитом сьогодні, так інший або навіть ми самі і можемо стати ним завтра. Прихильність досить незрозуміла і мінлива і не є такою річчю, яка повинна збуджувати в вас сильну заздрість, бо та сама дорога яка веде до вершини пагорба, веде і до його підніжжя. Крім того, в законах і звичаях Англії немає нічого, що забороняло б дітям самого простої людини зайняти найвищі посади в королівстві і тим більше добиватися особистої прихильності свого короля.

Всі ці фантазії, до яких схильні вульгарні уми, викликають небажання платити, а це змушує монарха застосовувати суворі заходи. Коли ж ці заходи попадають на якого-небудь бідняка, хоча й упертого і наполегливого неплательника, обтяженого дружиною і дітьми, то це дає вірним людям зручний привід скаржитися на утиски, сіє насіння роздратування у всіх інших справах і роздуває невдоволення, яке вже є.

Незнання кількості населення, промислів і багатств народу є часто причиною того, що населення терпить зайві занепокоєння, піддаючись подвійному оподаткуванню і незручностей двох чи багатьох податків там, де можна було б обійтись одним. Приклади цього спостерігалися при стягуванні недавнього подушного податку. Були допущені великі помилки (внаслідок незнання становища населення, а саме: незнання числа осіб, що відносяться

до кожної податкової групи, відсутність ясних ознак, на підставі яких треба обкладати людей, а також змішування майна з титулами і посадами).

Крім того, не знаючи багатства жителів, монарх залишається в невіданні, яку суму податку вони можуть винести, а не знаючи промислів населення, він не може судити про те, в яку пору року йому краще всього вимагати свою частку'.

Неясності і сумніви щодо права обкладення податками були причиною великих і гідних осуду ворожих виступів з боку населення і вимушених строгості з боку володара: відмінним прикладом цього було корабельне мито - чимала причина двадцятирічних лих для всього королівства.

Малочисельне населення - справжній джерело бідності. Країна, в якій 8 млн. жителів, більш ніж удвічі багатша країні, де на такій же території живе тільки 4 млн. Адже ті ж самі правителі, які так дорого обходяться, можуть майже так само добре обслужити більший, як і менший кількості, мешканців. По-друге, якщо число мешканців таке мале, що вони можуть існувати за рахунок дарів природи або випрацюючи лише невелику кількість праці, як, наприклад, при пасовищному скотарстві тощо, у них не розвиваються ніякі ремесла і мистецтва. Бо жодна людина, що не бажає вдосконалювати свої руки, не здатна перенести мук розуму, що викликаються великими роздумами.

Недолік грошей - інша причина поганого платежу податків. Бо якщо ми врахуємо, що з усього багатства нашої країни, тобто земель, будинків, кораблів, товарів, домашньої обстановки, дорогоцінних металів і грошей, монета становить соту частину і що в даний час в Англії є, ймовірно, не більше 6 млн. ф. ст., що складає лише 20 шилл. на душу населення, то зможемо легко зрозуміти, як важко буває людям з великим достатком сплатити відразу відому суму грошей. Якщо ж вони не зуміють її сплатити, слідує суворі заходи і штрафи, цілком справедливо накладаються, хоч і вельми неприємні, бо більш терпимо завдати шкоди окремій особі, ніж наражати на небезпеку все суспільство, хоча, безсумнівно, окремій особі було б легше потерпіти збиток разом зі усіма, ніж одному.

Здається почасти скрутним, що всі податки повинні вноситися у вигляді грошей, що худоба і хліб, наприклад, не можуть бути прийняті в натурі (коли королю треба забезпечити провіантом свої кораблі в Портсмуті), фермери ж повинні попередньо везти свій хліб (можливо, на відстань десяти миль) для продажу і перетворення його в гроші; останні ж після їх сплати королю знову перетворюються на хліб, який потрібно доставляти здалеку.

Найближчим питанням, що підлягає обговоренню, є питання про наслідки і результати занадто великого податку не стосовно окремих людей, про що ми говорили раніше, а відносно всього населення в цілому. У зв'язку з цим я стверджую, що існує певна міра або пропорція грошей, необхідних для ведення торгівлі країні (надлишок або нестача їх проти цього заходу принесе їй шкоду), подібно до того як у роздрібній торгівлі необхідна наявність у відомій пропорції фартінга для розміну срібних грошей і для врегулювання таких розрахунків, які не можуть бути зроблені з допомогою навіть самої дрібної срібної монети. Бо гроші (зроблені

із золота і срібла) будуть у відношенні (тобто матерії, що становить нашу їжу та одяг) лише тим, чим фартінг, відносно золотих і срібних грошей.

Подібно до того як кількість фартінга, що вимагається для торгівлі, визначається чисельністю населення, частотою скосних ним мінкових угод і головним чином вартістю найменшою срібної монети, так і кількість грошей, необхідна для нашої торгівлі, повинно аналогічно визначатися частотою мінкових угод і розміром платежів, що здійснюються за законом або звичаєм іншим чином. Звідси випливає, що там, де ведеться реєстрація земель, на підставі якої можна добре знати дійсну вартість земельних володінь кожної людини, де є склади споживних благ, як то: металів, сукна, полотна, шкіри та інших корисних речей, і де існують також грошові банки, там для ведення торгівлі потрібно менше грошей. Бо якщо всі найбільші платежі будуть проводитися земельними ділянками, інші ж, скажімо, аж до 10 або до 20 ф. ст., шляхом кредиту в ломбардах або в грошових банках, то звідси випливає, що там гроші необхідні лише для сплати сум, менше вищевказаних; подібно до того як для розміну потрібна менша кількість фартінга там, де є багато срібних двохпенсовіків, ніж там, де самої дрібної срібної монетою є шестипенсовік.

На підставі всього сказаного я стверджую, що якщо в країні є дуже багато грошей, то для неї, так само як і для короля, було б вигідно і не принесло б шкоди і приватним особам, якщо б весь надлишок знаходився в королівських скринях. Це означало б те ж саме, як якщо б людям дозволили сплачувати належні з них податки будь-якою річчю, без якої їм найлегше обійтися.

З іншого боку, якщо б розміри державних вилучень були такі, що грошей залишалося менше, ніж необхідно для ведення національної торгівлі, то шкідливі наслідки цього висловилися б у скороченні виробленої роботи, що означало б те ж, що і скорочення числа жителів або їх творчості та старанності. Бо 100 ф. ст., пройшовши через 100 рук у вигляді їх заробітної плати, дають поштової виробництву товарів на 10 тис. ф. ст.; ці ж руки записалися б марними і даремними, якби не було цього постійного стимулу до їх використання.

Якщо податки фактично витрачаються на наші власні вітчизняні товари, вони, як мені здається, мало заподіюють шкоди населенню в цілому, - вони лише роблять зміни в багатстві і станах окремих людей; зокрема вони переносять їх від землевласників і ледарів тих, хто знає і діяльним людям. Якщо, наприклад, дворянин здав свою землю в оренду за 100 ф. ст. на рік на кілька років або кілька поколінь і буде обкладено податком, що йде на утримання флоту, у розмірі 20 ф. ст. на рік, то результатом цього буде те, що 20 ф. ст. цього дворянина будуть щорічно розподілятися між моряками, корабельними тестями та іншими промислами, що відносяться до морської справи. Але якщо дворянин зберігає землю в своїх власних руках, він, будучи обкладений у розмірі однієї п'ятої свого доходу, підвищить приблизно в тій же пропорції оренду плату, одержувану зі своїх орендарів, або буде продавати свою худобу, зерно і шерсть на одну п'яту дорожче; то ж зроблять і всі інші залежні від нього особи і тим повернуть в деякій мірі те, що він сплатив. Нарешті, якщо б всі стягнуті у вигляді податку гроші

викинути в море, то кінцевим результатом цього було б лише те, що кожному довелося б працювати на одну п'яту більше або скоротити на одну п'яту своє споживання: перше - у тому випадку, якщо іноземна торгівля здатна до розвитку', останнє - якщо цього не можна очікувати.

Останнє, на мою думку, було б найгіршим податком навіть у добре керованій державі, але є й такі держави, в яких не приймаються будь-які попереджувальні заходи проти жебрацтва та крадіжки, і вони є джерелом забезпеченого існування для осіб, які потребують в роботі; там, зізнаюся я, надмірний податок викликає надмірний і нестерпний нестаток навіть у предметах, що служать для задоволення природних потреб, і до того ж з такою раптовістю, що окремі неосвічені особи не зможуть знайти кошти, щоб підтримати своє існування, а це, згідно із законом природи, має негайно викликати дії, спрямовані до полегшення свого становища, тобто грабежі, шахрайства. Це ж у свою чергу повинно, у відповідності з існуючими законами, спричинити за собою страти, каліцтва і тюремні ув'язнення, які є злом і покаранням як для держави, так і для приватних осіб, які страждають від них.

Неспроможність меркантилізму як наукового напрямку було доведено класичною (лат. *сіах.сіси.с* - зразковий) політичною економією. Багатство нації створюється, вважали класики, не в торгівлі (тут грошова форма вартості змінюється на її товарну форму), а у виробництві. Виробництво ж ґрунтується на природних законах, а тому не потребує втручання держави. Мету меркантилізму - підняти добробут нації неможливо досягнути на практиці за допомогою зовнішньої торгівлі, оскільки постійний приплив до країни дорогоцінного металу призводить до зворотного результату. Велика кількість грошей у державі викликає зростання внутрішніх цін, подорожчання товарів, що зменшує споживання продуктів населенням.

Першопочатковою, у класичній політичній економії утворилися дві школи - французька (фізіократи) та англійська.

Фізіократи (грец. *рхухіс* - природа + *кгаіоз* - сила, влада) - школа політичної економії, яка виникла у Франції в середині XVIII ст. і набула поширення в Італії, Великобританії, Німеччині та інших країнах. Фізіократи вважали, що увага держави має бути звернена не на розвиток торгівлі та нагромадження грошей, а на створення достатку «витвору землі». Сільське господарство, на їхню думку, створює справжнє благоденство нації. Це - єдина галузь виробництва, де природним шляхом виникає додатковий «чистий продукт» (приріст багатства народу). Засновником і главою школи фізіократів у Франції був Франсуа Кене (1694-1774).

Повна свобода економічної діяльності, яку на той час пропагувала школа фізіократів, визнавалася необхідною умовою прогресу¹⁴¹. Найкращою державною підтримкою виробництва вважалось невтручання в

економічні процеси, тобто за влучним висловом фізіократа В. де Турне: *“Дайте людям робити свої справи, дайте справам їти своїм ходом”*¹⁴².

Щоб мінімізувати вплив оподаткування на господарську діяльність, забезпечити рівномірність і спростити процедуру справляння податків, фізіократи О. Мірабо, Ф. Кене та А. Тюрго запропонували перейти на єдиний податок - оподатковувати лише чистий дохід від землі. Разом з тим промисловці й торговці, які не створюють чистого доходу, мали бути звільнені від оподаткування.

Фізіократи виступали на захист від податків сільського господарства, яке перебувало в занепаді та потребувало підтримки. П. Лепезан де Буагільбер вбачав можливість захисту французьких дрібних фермерів у зменшенні податкового тягара, що накладається на бідні верстви населення.

Ф. Кене, вказуючи на існування залежності між сільськогосподарським виробництвом і оподаткуванням, виділив такі причини скорочення процесу відтворення:

- недосконала форма оподаткування, якщо остання стосується затрат землероба, оскільки в цьому випадку податок спричиняє розорення землевласника і стає засобом грабунку;

- надмірний тягар податків внаслідок великих витрат на їх стягнення.

Отже, Ф. Кене обстоював необхідність створення сприятливого механізму для оподаткування землеробів¹⁴³.

Для розширення сільськогосподарського виробництва не вистачало капіталу. Перешкодою для його припливу в сільське господарство, на переконання Кене, була дорога внутрішня промисловість, ліквідувати яку він пропонував шляхом відміни мита і митної захисту^{* 143 144}. Таким чином, фізіократи виступали проти прямої державної підтримки виробництва, однак наполягали на необхідності організації процесу справляння податків з метою уникнення їх негативного впливу на виробництво.

Англійська класична політична економія виникла й розвинулася в ХУП-ХУІІІ ст. Родоначальниками цієї теоретичної школи були Уільям Петті, Адам Сміт і Давид Рікардо.

На відміну від фізіократів англійські класики вважали, що багатство створюється не тільки в сільському господарстві, а й у всіх інших галузях матеріального виробництва. Засновниками *класичної теорії* були два англійця - основоположники англійської класичної політекономії Адам Сміт, автор фундаментальної праці «Исследования о природе и причинах богатства народов», і Давід Рікардо, який видав в 1817 році класичну роботу «Начала политической экономии и налогового обложения».

² Синчак В. П. Еволюція наукової думки в оподаткуванні та її реалізація в податкових системах / В. П. Синчак. - К.: Хмельницький: Вид-во ХУУП. 2006. - С. 20.

¹⁴³ Соколов А.Л. Теория налогов/ А. А. Соколов. М.: ООО "ЮрИнфоР-Пресс", 2003. - С. 228.

¹⁴⁴ Буковецкий А. И. Введение в финансовую науку / А. И. Буковецкий. - Л.: Гос.фин. изд-во СССР, 1929. - С. 133.



Дав ід Рикардо
(1772-1823)

«Л/ ворог будь якого податного оподаткування... Найкращий фінансовий план - тратити як можна менше і найкращий податок - найменший податок. Не існує податків які б не гальмували накопичення, не існує жодного податку, який би не заважав виробництву. Податки мають той

самий ефект, що і неродючий ґрунт, поганий клімат, відсутність активності, поганий розподіл робочих місць, втрата обладнання».

«Принципы политической экономии и налогообложения» 1819^{145 146}

А. Сміт і Д. Рікардо прагнули застосувати трудову теорію вартості до дослідження внутрішнього змісту і законів розвитку капіталістичної економіки. Вони вважали, що фабричні робітники своєю працею створюють нову вартість. Ця вартість лише частково дістається їм (заробітна плата), а іншу частину (додаткову вартість) присвоюють капіталісти. За рахунок додаткової вартості вони розплачуються за банківський відсоток, за оренду землі у землевласників і отримують особистий дохід (підприємницький прибуток).

Базовим положенням класичної теорії оподаткування є встановлення акценту на тому, що податки це один з видів державних доходів, які повинні покривати затрати на утримання держави, і що податки не виконують будь -якої іншої ролі в розвитку держави. На відміну від попередніх теорій оподаткування, в класичній теорії податки не розглядалися ні як інструмент регулювання економіки, ні як страховий платіж, ні як плата державі за надані нею послуги, предметом дослідження теорії в більшій степені була техніка оподаткування.

Переважна більшість висновків класиків про оподаткування ґрунтувалася на фундаментальному вченні Адама Сміта, згідно з яким, в умовах вільного ринку задоволення індивідуальних потреб забезпечується наданням зі сторони держави господарюючим суб'єктам економічної свободи діяльності, при цьому заперечується втручання держави в економіку.

Оскільки мета податків -утримання уряду, звідси податок -основний різновид доходів казни, тому основоположно визначається фіскальна функція. Роль податку повинна обмежуватися *«постачанням кас казначейства і визнавати лише чисто фінансові функції податку»¹⁴⁶*. Економічна нейтральність держави і податків повинна проявлятися в невтручанні держави в економіку податковими методами, тобто в невикористанні державою податків для регулювання економічних

¹⁴⁵ Налоги и финансовое право. №10/2009.- с. 185

¹⁴⁶ Годме П. М. Финансовое право. М.: «Прогресс», 1978. с.383

процесів. Держава повинна охороняти право власності, тому ця теорія тісно пов'язана з концепцією держави як «держави -жандарма» і «держави - нічного сторожа». Дещо пізніше, розвиток економічних відносин призвів до зрансформації цієї теорії. Так, не заперечуючи вплив податків на економіку, прихильники неокласичних податкових поглядів виходили з того, що слід уникати такого спотворення економічного процесу, при якому відбувається сприяння одних галузей виробництва на шкоду іншим, або, інакше кажучи, закликали до поміркованості в використанні оподаткування в економічних процесах.

Представники *неокласичної* (грец. леох - новий) *теорії* дотримуючись класичних принципів, допускали державне регулювання економічних процесів. Проте, таке регулювання, на їх думку повинне бути спрямоване виключно на те, щоб усунути перешкоди які гальмують дію законів вільної конкуренції. Згідно з цим теоретичним вченням, втручання держави не повинно обмежувати ринок з її природними саморегулюючими законами, здатними без будь -якої допомоги ззовні досягнути рівноваги. Більш того, один з лідерів неокласиків Дж. Мід відводячи державі лише опосередковану роль в економічному регулюванні, вважає державу дестабілізуючим фактором з безмежним ростом своїх витрат.

В неокласичній теорії широке розповсюдження отримали два напрями: теорія економіки пропозиції і монетаризм.

Теорія економіки пропозиції радикально переглядає погляди на значимість фіскальної та податкової політики. Вона, розглядає податки в якості одного з факторів економічного розвитку і регулювання. Представники даного напрямку виходять з того, що високе оподаткування негативно впливає на підприємницьку і інвестиційну активність, що в кінцевому підсумку призводить до зменшення податкових платежів. Тому, в рамках теорії пропонується знизити ставки оподаткування і надати корпораціям і підприємствам різноманітні податки. Зниження податкового тягара та обов'язкове скорочення державних витрат, на думку представників теорії призведе до бурхливого економічного росту.

Основний закон формування рівня податкових ставок зводиться до того, що широка податкова база дозволяє магі відносно невеликі ставки оподаткування, і навпаки, достатньо вузька податкова база окремих видів податків обов'язково передбачає їх високі ставки¹⁴⁷.

Головна ідея теоретичного напрямку економіки пропозиції розвинена такими її представниками як М.Уеденбаум, М.Бернс, Г. Стейн, А.Лафер зводиться до обґрунтування кардинального скорочення граничних податкових ставок. Проте, ще Сміт стверджував, що « *податки, коли вони досягають певної висоти, є лихом, що не уступає неродючості землі і немилосердю небес*».

¹⁴⁷ Заяц Н.Е. Теорія налогов. Минск БГЭУ. 2002. с.26.

Теоретики економіки пропозиції поділяли думку про негативний вплив державного втручання в економіку¹⁴¹.

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 грошовій 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 фінансів¹⁴.

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 всіяке підвищення пропозиції, за твердженням прибічників цієї теорії, можна забезпечити 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, через:

1) постійне зростання бюджетного дефіциту тягне за собою монетаризацію державного боргу;

2) вплив податкового тягаря на фактори пропозиції (працю, заощадження та інвестиції). **

¹⁴⁸ Крисоватий А.І. Фінансові шеоли та логос теорії оподаткування. Світ фінансів №3-4.-2005р. І Тернопільський державний економічний університет. С.56-57.

Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. - Ірпінь: Академія державної податкової служби України. 2001. - с.І 12.

Отже, на їхню думку, скорочення державних витрат повинне 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").

Професор А. Лаффер у своїй теорії обґрунтував скорочення граничних податкових ставок^{150 151 152}, наочно показавши кількісну залежність між прогресивністю в оподаткуванні і доходами бюджету, створивши параболічну криву, і зробивши висновок про те, що зниження податків покращує інвестиційну діяльність приватного сектору. Тому, якщо підприємець не бачить перспектив одержання прибутку або функціонування ринку стикається з посиленою дискримінацією через вищі прогресивні податки, то економічна активність падає¹⁵¹. Залучення підприємця у виробництво в цьому випадку - пусте витрачання часу. Зацікавленість господарюючих суб'єктів, на думку Лаффера, є рушійною силою розвитку економіки.

Ця концептуальна залежність, що описує залежність між податковими ставками і надходженнями в казну держави є так звана «крива Лаффера».



Артур Лафер

Розробник та консультант з питань економічної політики президента Рональда Рейгана (1981-1989 роки), член виконавчого комітету Рейгана і Буша з економічних питань. Отримав широке визнання за свої економічні досягнення, зокрема за розробку «кривої Лаффера».

Згідно з спогадами Артура Лаффера, поява кривої Лаффера починається з статті Джуды Ванніскі (Jude Wanniski, молодший редактор The Wall Street Journal на той час) що вийшла в 1978 році під назвою "Податки, доходи і крива Лаффера"¹⁵².

В статті стверджувалось, що під час спільного обіду Джуды Ванніскі, Дональда Рамсфелда (керівника апарату президента Джеральда Форда), Артура Лаффера і Діка Чейні (заступника Рамсфелда і колишнього однокласника Лаффера в Польському

¹⁵⁰ Теория налогов: Учебник / Н. Е. Заяц. - Мн.: БГЭУ, 2002. - с. 27-29.

¹⁵¹ Кравченко И. А. Налоговые реформы 80-х годов в США: социально-экономические аспекты. М., 19 89. с.9

¹⁵² Laffer Arthur. The Laffer curve: Past, Present, and Future [Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://www.heritage.org/research/Taxes/bgl765.cfm>.

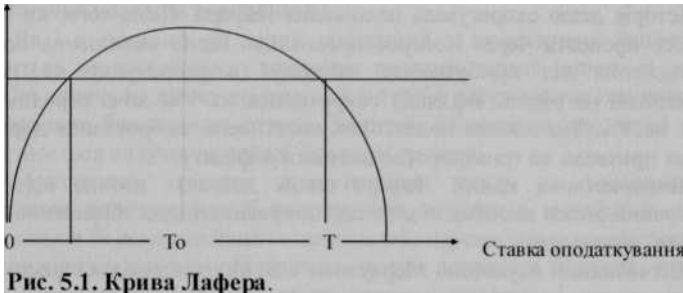
університеті) при обговоренні політики Президента Форда та пропозиції щодо підвищення рівня оподаткування Лафер схопив серветку зі столу і намалював на ній криву, що ілюструвала компроміс між податковими ставками і податковими поступленнями.

За визнанням Лафера він використовував цю залежність під час лекцій, проте первинне авторство за визнанням теоретика належить мусульманському філософу 14 ст. Ібн Хальдуну.

"Фундаментальна ідея, яка лежить в основі кривої ..., полягає в тому, що чим вищі граничні податкові ставки, тим більш сильне бажання у індивідів буде ухилитись від сплати податків. Люди працюють не для того, щоб платити податки. Чистий за вирахуванням податків дохід дає зрозуміти, "працює дана особа чи .Н 153 відпочиває на пляжі

Зв'язок між висотою оподаткування і податковими надходженнями залежить від податкової бази, тобто об'єкта оподаткування. Тому Лафер досліджував даний зв'язок з допомогою показника еластичності податкової бази, що вимірюється як відношення процентної зміни величини об'єкта оподаткування до відсоткової зміни норми оподаткування, тобто податкових ставок, які застосовуються до даного об'єкта (бази) податку.

Податкові
надходження



де T - ставка податку, або норма оподаткування;

T_0 - оптимальна норма оподаткування.

Згідно з графічним зображенням залежності, якщо ставка оподаткування буде рівня 0, то держава не отримає податкових поступлень, при ставці оподаткування в розмірі 100%, загальні податкові податкові поступлення також будуть рівні), оскільки будуть відсутні стимули до збільшення доходу.

¹⁵³ Федосов В. М. Современный капиталпм и налоги. Киев: Війна школі. 1987с.107.

На кривій Лафера виділяють точки першого і другого роду. Точка екстремуму називається точкою першого роду, якщо вона відповідає значенню податкового навантаження при якому досягається максимальний випуск ВВП, а значення податкового навантаження при якому спостерігаються максимальні доходи держави називається точкою другого роду.

А. Лафер намагався довести, що на той час США знаходились на спрямованому вниз відрізку кривої, що вимагало зниження ставок оподаткування. Не дивлячись на те, що пропозиція Лафера була критично зустрінута економістами, вона захопила увагу Рональда Рейгана. Девід Стокмен, один з співробітників першої адміністрації президента Рональда Рейгана, згадував його слова:

«...одного разу я сам побував на кривій Лафера. Я починав зніматися в фільмах під час Другої світової війни. В той час найвища ставка прибуткового податку наближалася до 90%. Ви могли зніматися в чотирьох фільмах, а потім попадали в категорію людей, що підпадали під саме високе оподаткування. Тому ми всі кидали роботу і виїздили за межі країни. Високий податок призводить до того, що люди менше працюють...»

Коли в 1980 році Рональд Рейган був обраний президентом, то поставив скорочення податків в центр своєї політичної платформи. Він вважав, що існуючі податки настільки великі, що перетворилися в анти стимули, а їх зниження дасть людям нові стимули, збільшить їх економічний добробут і можливо навіть податкові поступлення.

Історія дещо скорегувала положення Лафера. Після того, як Рейгану вдалось провести через Конгрес пропозицію щодо зменшення податків, надходження від прибуткового податку (в розрахунку на людину, скореговані на рівень інфляції) скоротилися на 9%, хоча середній дохід виріс на 4%. Зменшення податкових поступлень та зростання державних витрат призвели до тривалого бюджетного дефіциту.

Використання кривої Лафера також дозволяє наочно відобразити негативний вплив високих ставок оподаткування щодо збільшення обсягів тіньової економіки.

Вітчизняний науковець Меркулова Т.В. виділяє декілька факторів, які необхідно враховувати при намаганні практичного використання кривої Лафера:

- по -перше, крива Лафера є теоретично доведеною залежністю, що ілюструє визначену закономірність оподаткування, проте, зниження ставок оподаткування не завжди призводить до зростання податкових надходжень;

- по - друге, при задумі використання залежності Лафера необхідно визначитися з метою, на яку спрямоване зниження податкового навантаження. Крива Лафера існує і для доходів бюджету, тобто податкових поступлень і для оподаткованої бази. Якщо ставити за мету

максимум поступлень, то оптимальна ставка більша, ніж при максимізації оподаткованої бази. При цьому орієнтація на останній результат хоч і дає певне зниження в доходах бюджету, проте активізує економічне зростання;

- по -третє, ефект Лафера в розвиненій ринковій економіці, що характеризується стимулюванням потреб і попиту, зумовлює більш високі стандарти споживання, які орієнтують переваги індивідів на роботу і отримання доходів. За таких умов збільшення податку на дохід може не відобразитись на зміні трудової активності або навіть зумовити її посилення;

- по -четверте, при теоретичному і практичному обґрунтуванні кривої Лафера як правило, не розглядалися тіньовий сектор і проблема ухилення від оподаткування;

- і по -п'яте, при практичній реалізації зниження податкових ставок важливо враховувати синхронізацію і величину зниження. В неокласичних реформах було здійснено різке і системне скорочення податкового навантаження на доходи фізичних і юридичних осіб, створюючи таким

... .. -154

чином стимули до підприємницької і трудової активності.

Монетаризм є теоретичним напрямком, сформованим в 1970 -ті роки, у якому основні проблеми сучасного ринкового господарства розглядаються через призму грошового обігу. Проте, необхідно відмітити, що кількісна теорія грошей є однією з найстаріших економічних доктрин, період зародження якої відноситься до 16 ст., часу, коли відбувалося становлення першої економічної школи школи меркантилістів. Згідно з теоретичними переконаннями меркантилістів гроші прискорюють торгівлю, збільшуючи швидкість обігу і тим самим здійснюють позитивний вплив на виробництво.

Як і в економічній теорії пропозиції у монетаризмі акцент також ставиться на необхідності зниження податків, проте, одним із основних засобів впливу на думку прихильників терії є регулювання грошової маси і відсоткових банківських ставок. Зокрема, вважається, що через податки здійснюється вилучення зайвої кількості грошей.

Монетаризм орієнтує представників уряду на здійснення такої державної політики, яка б скорочувала податки з виробників з метою збільшення їх інвестиційних можливостей, перенесення податкового тягара на споживачів шляхом збільшення частки непрямих податків, вилучення зайвої кількості грошей з обігу шляхом податків і позик, економію бюджетних коштів, в тому числі шляхом скорочення соціальних програм, досягнення бездефіцитності бюджету, забезпечення стабільності грошової системи.

Творець монетаризму Фрідмен М. допускаючи державне втручання для забезпечення всім громадянам доступу до державних благ, давав рекомендації щодо введення замість безпосередніх виплат малозабезпеченим людям (доходи яких не досягають встановленого

мінімального рівня) системи податків на особисті доходи, яка не знижує активності людей щодо покращення їх матеріального становища, тобто системи так званих зворотніх податків.



Мільтон Фрідмен
<31.07.1912 - 16.1.2006>

американський економіст, теоретик і пропагандист економічного лібералізму і монетаризму. Доктор економічних наук (1946) і права (1968), професор (1948), Лауреат Нобелівської премії з економіки (1976).

Основні роботи присвятив економічному життю суспільства. Особливу увагу звертав на проблеми свободи особистості і ринкової економіки, трактуючи свободу як передумову, умову і пріоритет нормального економічного і соціального розвитку.

Суть цієї системи полягає в тому, що якщо ДОХІД сім'ї дорівнює встановленому гарантійному мінімуму, сім'я не сплачує податків; якщо її доходи є більшими за мінімум, то податки сплачуються за самою низькою шкалою і обчислюються не з усього доходу, а лише з тієї її частини, яка є більшою за мінімальний дохід. Якщо дохід сім'ї не досягає мінімуму, нараховується від'ємний податок за єдиною ставкою на всю «недоотриману» частину доходу, після чого отримана величина податку фактично додається до доходу, який отримала сім'я. При такій системі людям стає більш вигідно більше заробляти, а не бути на утриманні в державі, оскільки чим більший зароблений дохід, тим більший дохід після сплати податків.

Одним із базових теоретичних і методологічних принципів *маржиналізму*, як одного з визначальних напрямків неокласичної політекономії сформованого в 1870 -ті роки є використання граничних величин в аналізі економічних явищ і процесів.

Маржиналістами було обгрунтовано необхідність встановлення неоподаткованого мінімуму предмету оподаткування. І хоча ідея його застосування висловлювалась задовго до них, проте саме внаслідок їх теоретичних обгрунтувань неоподатковуваний мінімум став використовуватися в податкових системах всіх розвинених країн світу.



Джон Мейнард Кейнс

(1883—1946) — видатний англійський економіст,

державний діяч, засновник одного з сучасних напрямів економічної думки -кейнсіанства.

Кейнсіанську теорію називають комплексною теорією вбудованого бюджетного регулятора. Центральна Ідея теорії Кейнса, полягала в тому, що стихійне розвиток ринкової

економіки не є ідеальною системою саморегулювання, механізм зворотних зв'язків якої забезпечує повне і раціональне використання матеріальних і людських ресурсів, а також безперешкодні умови безперервного зростання економіки.

Кейнс вважав, що економічне зростання залежить від грошових заощаджень тільки в умовах повної зайнятості. Але її практично неможливо досягти. У цих умовах великі заощадження гальмують економічне зростання, так як вони не спрямовуються у виробництво і являють собою пасивне джерело доходу. Уникнути негативних наслідків можна вилучаючи зайві заощадження за допомогою податків, і фінансування за рахунок цих коштів інвестицій, а також поточних державних витрат.

У кейнсіанській теорії податків важливе місце займають питання прибуткового оподаткування. Кейнс наполягав на прогресивному оподаткуванні доходів, оскільки зайві заощадження можливо і необхідно вилучати за допомогою податків. Він стверджував, що роль прибуткового податку, особливо коли він встановлюється щодо «незароблених» доходів, податку на прибуток від капіталу, податку зі спадщини і т. п. є не менша, ніж роль норми відсотка.

Некейнсіанська теорія податків акцентує увагу на кількісних залежностях розширеного відтворення, або, за термінологією її представників, на проблемах економічної динаміки та економічного зростання, виступаючи в якості найважливішої теоретичної основи економічної політики держави.

Представники *некейнсіанства* у своїх роботах поділяли об'єкти оподаткування щодо споживання (обкладаючи кінцеву вартість споживаного продукту) і заощадженнях (обмежуючи їх лише ставкою відсотка по внесках). Вони пропонували встановити податок на споживання. Його встановлення досягало відразу двох цілей: мотивувало заощадження і протидіяло інфляції.

Слід зазначити, що представники цього вчення переслідували конкретні, прикладні цілі. Розроблені ними теоретичні положення часто лежали в основі практики проведення фіскальної політики держав, так само як і вдосконалення фінансового законодавства. Представників некейнсіанства мало цікавили питання про сутність податків як економічної категорії, предметом їх досліджень перш за все є практичні питання про роль податків в економіці.

5.2. Спеціальні теорії оподаткування

Часткові (спеціальні) теорії оподаткування дозволяють сформулювати збалансовану, справедливу систему оподаткування. До часткових теорій оподаткування відносять:

Таблиця 5.2.

Часткові (спеціальні) податкові теорії

Назва	Період	Суть теорії
теорія співвідношення прямих і непрямих податків	а) раннє Середньовіччя	непрямі податки відіграють негативну роль, а тому податкова система повинна включати лише прямі податки
	б) кінець Середньовіччя	доводилась необхідність лише прямих податків
	в) кінець XIX ст.	висловлювалась позиція необхідності прямих і непрямих податків
теорія єдиного податку		вважалося, що одне джерело податку повинно оподатковуватися одним податком
теорія співвідношення пропорційного і прогресивного оподаткування		прихильниками пропорційного оподаткування виступали забезпечені верстви населення, прогресивного – малозабезпечені
теорія перекладання податків середина XVII століття		вважалося, що при формуванні ефективної податкової системи необхідно використовувати тільки ті податки, які залежать від доходів різних категорій населення

теорію співвідношення прямих і непрямих податків. Обґрунтування даної теорії обумовлюється тривалими пошуками і досі невщухаючими дискусіями представників фінансової науки щодо більш ефективніших технологій між прямим і непрямим оподаткуванням. Сучасні уявлення про поділ податків на прямі і непрямі склалися в результаті багатовікового розвитку. Практика розподілу податків на ці дві групи сформувалася в ранні періоди розвитку європейської цивілізації. Вже в XVI столітті прямі і непрямі податки активно використовувалися в господарському побуті європейських країн. Але на перших порах було відсутнє задовільне пояснення їх відмінностей. Еволюція уявлень про принципи поділу податків на прямі і непрямі, та ефективне їх співвідношення складається з декількох етапів, на кожному з яких названі відмінності пояснювалися по-своєму, виходячи з ряду критеріїв: критерій платоспроможності, спосіб оподаткування та справляння і можливість перекладання податків.

Історично було доведено, що непрямі податки при їх запровадженні або зміні вносять відповідний елемент ризику для суспільства і часто стимулюють сильну спекуляцію у відповідній сфері виробництва і народному господарстві. В другій половині XIX ст. вчені дійшли висновку що податкову систему повинні формувати прямі і непрямі податки, проте з переважанням прямих форм.

- *теорію єдиного податку* неодноразово брали на озброєння

соціально-політичні реформатори. Необхідно відзначити, що ця теорія більшою мірою розглядає соціально-політичні питання, ніж податкові. Об'єктивні дослідники використовують апарат цієї теорії не для побудови єдиного податку, а для конструювання ефективної, простої податкової системи з оптимальною кількістю складових та податків.

Ідея встановлення єдиного податку була популярна у різних періодах. Теорія єдиного податку з'явилася в Середні віки, коли з метою залучення до несення податкового тягаря привілейованих класів суспільства була створена теорія єдиного акцизу. У XVIII столітті на зміну приходить теорія королівської десятини Вобана, яка за його планом падала на дохід від землеробства, промисловості і всіх інших джерел у розмірі 5-10%.

В XVIII ст. в Англії навіть існувала партія, девізом якої був єдиний податок на будови. Різні прихильники даної теорії представляли єдиний податок як панацею від всіх бід. Стверджувалося, що після встановлення цього податку бідність буде ліквідована, підвищиться заробітна платня, перевиробництво буде неможливе, у всіх галузях промисловості відбудеться зростання виробництва. Одним з найбільш ранніх видів єдиного податку є податок на земельну ренту. Фізіократи вважали, що все багатство зосереджене в землі і виникає з землі. Тому, на їхню думку, треба встановити єдиний податок на земельну ренту, як на єдине джерело доходів. Одним із апологетів теорії єдиного податку був Генрі Джордж*.

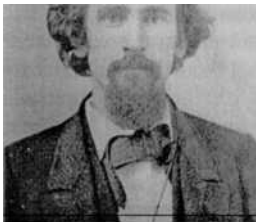
Генрі Джордж

(1839- 1897)

автор праці «Прогрес і бідність»

(Progress and Poverty)

I



Засновник і перший стверджував: *"Я маю намір,*

вчення Генрі Джорджа буде основою нашої програми реформ. Цілком можливо припустити, що, якщо б Сунь Ятсен залишився в живих і виконав свою

обіцянку, основна частина Китаю не була б сьогодні "червоною". Але Тайвань, де ця програма була реалізована, звичайно не повністю, але в значній мірі, явив собою показову трансформацію з крайньої бідності в резонуюче процвітання, розподілене для блага всіх верств суспільства.

Граф Л.Толстой, у січні 1902 написав довгий лист до Миколи II, в якому попереджав царя про зростаюче народне невдоволення і благав його про реформу за програмою Джорджа, як невідкладної міри, необхідність якої диктується як вимогами справедливості, так і загрозою соціалістичної революції. Напевне, якщо б попередження Толстого були прийняті царем до уваги, Росія уникнула б понад семи десятиліть комун істинної тиранії а Микола II не розплатився за це життями мільйонів своїх підданих, включаючи, за злою іронією, своє власне життя і життя своєї сім'ї.

теорія співвідношення пропорційного і прогресивного оподаткування.

Згідно з нормами пропорційного оподаткування, податкові ставки повинні бути встановлені в єдиному відсотку до доходу платника податків незалежно від його величини. Дане положення завжди знаходило підтримку серед правлячих класів і обґрунтовувалося принципами рівності і справедливості. Відповідно до прогресивного оподаткування податкові ставки і тягар обкладення податком збільшуються у міру зростання доходу платника податків. Прихильниками прогресивної теорії завжди виступали представники руху соціалістичного перевлаштування суспільства, проте всі прихильники податкової прогресії так чи інакше схилялися до того, що вона більш справедлива, оскільки пом'якшує нерівність і впливає на перерозподіл майна і доходів. До питання про співвідношення пропорційного і прогресивного оподаткування зверталися всі відомі дослідники податків. Проблематика такого співвідношення «вбудована» в усі теоретичні концепції як минулого, так і сучасності. Вона постає кожного разу, коли розглядаються базові проблеми тієї чи іншої податкової теорії: справедливості оподаткування, розподілу податкового тягара, регулювання матеріального виробництва податковими методами, конструювання податкової системи, що забезпечує бюджет засобами, достатніми для фінансування державою взятих на себе функцій та ін

- *теорія перекладання податків* (або теорія перекладання податкового тягара) є наслідком теоретичних дискусій щодо справедливості в оподаткуванні, досліджує розподіл податкового навантаження в процесі виробництва, обміну і споживання.

Теорія перекладання податків в вітчизняній науці представлена в працях В. Н. Твердохлебова і А. А. Ісаєва, на думку яких основоположним розробником теорії перекладання податків був італійський теоретик М. Пантелеоні в кінці XIX ст. Згідно з визначенням М. Пантелеоні, «перекладання податків - процес, з допомогою якого платник винагороджує себе повністю чи частково за сплату податку»¹⁵⁵.

Перекладання податків є процесом повного чи часткового перерозподілу сплати податків між різними учасниками фіскальних процесів. Внаслідок процесу оподаткування, суб'єкт оподаткування перекладе свої податкові обов'язки щодо сплати податків на іншого учасника фіскальних процесів, яким може бути інша фізична чи юридична особа, або споживач продукції.

Відомий російський теоретик в галузі фінансового права Іловайський С.І. стверджував, що «...при розподілі податкового тягара між окремими платниками неможливо заручитися, що окремі з них будуть приймати участь в несенні цього податкового тягара в визначеній мірі. Особи, які сплатили податки можуть в

↳ Пушкарьова В.М.История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие. -М.:ИНФРА-М., 1996, С. 126

певних випадках звільнятися від податкового тягаря, перекалавши його на інших осіб. Таке явище носить назву перекаладання податків. Воно може призводити як до впорядкування оподаткування так і до збільшення їх нерівномірності.

В середні віки, коли між державою і народом стоячи аристократичні прошки, останні збирали з народу податки, а самі, завдяки своєму політичному впливу і силі, майже не приймали участь в сплаті податків. В більш новий час, коли відчулось значення ринку, і вільна конкуренція стала відігравати важливу роль в народному господарстві, питання про те, кому бути кінцевим платником податку вирішується економічною перевагою різних суспільних класів і окремих осіб. Боротьба з політичного ґрунту переходить на економічний, що складається головним чином з встановлення ціи, тобто кожен платник податків намагається включити ці останні в ціну своїх продуктів і послуг. Вирішальними моментами при перекаданні податків є попит і пропозиція та співвідношення між ними. Перекадання, що іде від пропозиції до попиту, називається прямим, а спрямоване від попиту до пропозиції- зворотнім перекаданням.

Будь-який податок може бути перекаданим при наявності певних обставин, а спеціально перекадних і неперекадних податків не існує. Багато хто вважає перекадання податків за позитивне явище, що сприяє виправленню нерівності оподаткування. Захоплення в цьому відношенні дійшло до того, що французький економіст Каннар і німецький Пріттв'ц проголосили, що кожен старий податок хороший, а кожен новий податок дурний, доки він не буде виправлений через перекадання. Каннар додає, що податки в кінці кінців розходяться по всьому народові, і що дія їх на останній тотожна з тією, яку завдає людському організму кровопускання, при якому кров, пуцена з однієї частини тіла збідає весь організм.

Якщо б так було насправді, то не було б причин турбуватися про сумлінний вибір податків і про їх хорошу організацію, так як вони все одно будуть впорядковані всевількующим часом. Але, перекадання податків здійснюється нелегко. Цьому передує запекла боротьба на економічному ґрунті. Нижчі верстви намагаються перекаласти податки на вищі, останні прагнуть в звалити податковий тягар на плечі нижчих класів, власники нерухомої власності на капіталістів і т. д. Шеффле з цього приводу говорить, що кожен прогрес в людському побуті здійснюється через боротьбу матеріальних і ідеальних інтересів, і що в податкових питаннях боротьба ведеться з особливими користю і настійливістю. Перекадання податків посилює їх нерівномірність, так як в супроводжуючій його боротьбі, перемога досягається зазвичай сильною в господарському відношенні стороною. Рошер називає перекадання податків зайвим злом, приєднаним до інших темних сторін податків.

Говорячи про перекадання податків, необхідно згадати і про так звану «капіталізацію податків», яка полягає в тому, що податок, що стягнений з будь-якого майна, капіталізується, і при переході майна до нових власників, останніми уже не відчувається.»¹⁵⁶.

Загалом, процес перекладання податків характеризується наступними ознаками:

- здійснюється з метою розподілу податкового навантаження між платниками податків і характеризується дуалізмом добровільно примусового способу реалізації. Це зумовлюється тим, що покупець або кінцевий споживач продукції самостійно і добровільно визначає доцільність та необхідність купівлі певного продукту чи отримання послуги, проте, за умови такого вибору він змушений сплатити суму податку внесено в ціну товару чи послуги.
- охоплює всі сфери життя суспільства, здійснює суттєвий вплив на всіх учасників фіскальних процесів.
- перекладання податків можливо здійснити лише в умовах обміну, результатом якого є формування ціни.
- для перекладання податків необхідні двоє і більше учасників фіскальних взаємодій: першопочатковий платник, який сплатив податок в казну і кінцевий носій податку.

Питання перекладання податків було досить популярною темою дискусій серед теоретиків в сфері фіскалу, зумовивши появу кількох суміжних її концепцій, зокрема:

Абсолютна теорія (теорія абсолюту, чи теорія абсолютизму, представники - фізіократи, А.Сміт, Д.Рікардо, засновник Д.Локк(17ст.). Платником всіх податків є власник землі, чи той, хто сплачує податок на землю, тому доцільно перекласти всі податки з оподаткування землі на чистий дохід отриманий від неї і ввести єдиний податок на землю.

Теорія дифузії (Л. Штейн, А. Пьер, Притвиц, Н. Канар).

Еклектична теорія (Ж. Б. Сзй, С. Сисмонді, К. Рау, А. Вагнер, А. Шеффле, Л. Brentano).

Кількісна чи математична теорія перекладання податків (Е. Бем- Баверк, Л. Вальрас, У. Джевонс, А. Курно, Е. Селигмен, К. Менгер, К. Віксель).¹⁵⁷.

Відмінності перерахованих теорій перекладання податків обумовлені превалюючими змінами в економічній думці, соціально-політичними позиціями представників наукових шкіл, тенденціями різних історичних періодів, наявними загальноновизнаними положеннями, що складають основу теорії перекладання податків, такими, як спосіб, види, умови перекладання і т. п.

Перекладання податків відбувається тільки в процесі обміну. Лише шляхом змін в умовах обміну один господарюючий суб'єкт може перенести на іншого, юридично незалежного від нього суб'єкта податок.

Перенесення податку проявляється в зміні під впливом податку ціни продукту і факторів його виробництва (доходу, відсотка за кредит, ренти). Єдиний спосіб перекладання податку - це зміна у зв'язку з введенням або збільшенням податку, попиту або пропозиції на будь-які блага.

¹⁵ Налоги и налогообложение: Учебно-методическое пособие для дистанционной формы обучения/ Под ред. В. Г. Князева. Л. Я. Маршавиной. - М.: Изд-во Рос.экон.акад., 2006. - с. 16

В. Твердохлебов вважав, що перекладення податків можна розглядати:

- а) як процес змін в умовах попиту і пропозиції, у цінах, який переносить тягар нового податку з безпосереднього платника на інших осіб;
- б) як стан розподілу податкового тягара, тобто як результат усталеної рівноваги попиту та пропозиції.

Досить тривалий час вважалося, що перекладання виникає лише в процесі обміну, тому справедливість розподілу податкового навантаження залежить від еластичності попиту і пропозиції та від форм оподаткування.

До менш відомих часткових податкових теорій відносяться:

- теорія самооподаткування;
- теорія легітимних послуг ;
- теорія податково-бюджетного федералізму і централізму;
- наддержавного оподаткування.

Питання для самоконтролю:

1. *В чому суть теорії обміну?*
2. *Які основні положення лежать в основі теорії жертви (жертви і насолоди)?*
3. *На чому ґрунтується теорія суспільної жертви?*
4. *Відповідно до якої теорії податок розглядався як страховий платіж?*
5. *Поясніть, які основні погляди щодо оподаткування були у представників меркантилізму.*
6. *В чому полягала прогресивність і хибність поглядів фізіократів?*
7. *На яких принципах ґрунтується теорія економіки пропозиції?*
8. *Які є спільні і відмінні риси монетаризму і маржиналізму щодо процесів оподаткування?*
9. *В чому полягали основні пропозиції щодо реформування процесів оподаткування Дж. М. Кейнса та його послідовників?*
10. *Назвіть і обґрунтуйте основні положення спеціальних теорій оподаткування.*

Тема. 6.
ПОДАТКОВА СИСТЕМА ДЕРЖАВИ

6.1. Суть, поняття та структура податкової системи держави

*«Визначить значення слів
і ви позбавите людство від половини його оман»
Рене Декарт*

Податкова система представляє собою єдину сукупність елементів, об'єднаних в єдине ціле і яка виконує єдину задачу -стягнення податків і внесків з суб'єктів оподаткування у відповідні бюджети і позабюджетні фонди.

*Податкову систему держави можна представити як законодавчо прийняту в державі сукупність податків і зборів, механізмів і способів їх розрахунку та сплати, а також суб'єктів податкової роботи, які забезпечують адміністрування і надходження податків і зборів до бюджету та інших державних цільових фондів*¹⁵⁸.



Рис. 6.1. Структура податкової системи України

Крім поняття «податкова система» досить часто використовують ряд подібних понять, однак вони суттєво відрізняються між собою, зокрема:

¹⁵⁸ Крисоватий А.І.Деся'тнюк О.М. Податкова система. Навчально -методичний посібник. - Тернопіль «Воля». 2007. с. 22.

> **система податків і зборів** це сукупність встановлених чинним законодавством держави податків і зборів;

> **система оподаткування** — це сукупність встановлених чинним законодавством держави податків і зборів, а також механізмів і способів їх розрахунку і сплати до бюджету та інших державних цільових фондів;

> **податкова система** - це сукупність податків і зборів; механізмів і способів їх розрахунку та сплати, а також суб'єктів податкової роботи, які забезпечують адміністрування і надходження податків і зборів до бюджету та інших державних цільових фондів¹⁵⁹.

Зміст і структура податкової системи визначаються податковою політикою, що є виключним правом держави, яка проводить її самостійно, відповідно до завдань соціально-економічного розвитку. Через податки, пільги і фінансові санкції, принципи, форми і методи оподаткування, обов'язки і відповідальність, які є основними складовими податкової системи, держава ставить єдині вимоги до ефективного господарювання в державі.

Принципи побудови податкової системи розробляються виходячи із загальних принципів оподаткування, вироблених фіскальною теорією і практикою:



Рис.6.2 Основні принципи побудови податкової системи

Як ми уже зауважували в попередніх темах, податкові системи різних країн склалися під впливом різних економічних, політичних і соціальних

¹⁵⁹ Крисоватий Л.І.Десятніюк О.М. Податкова система. Пачально -методичний посібник. - Тернопіль : «Воля». 2007. с. 22.

умов. За сукупністю податків, принципами побудови податкової системи, способами сплати і методами формування податків, порядку введення і відміни податків, формами реалізації податкового контролю податкової системи суттєво відрізняються між собою. Основоволожні засади побудови податкових систем багато в чому залежать від прихильності уряду до тієї чи іншої економічної моделі господарювання:

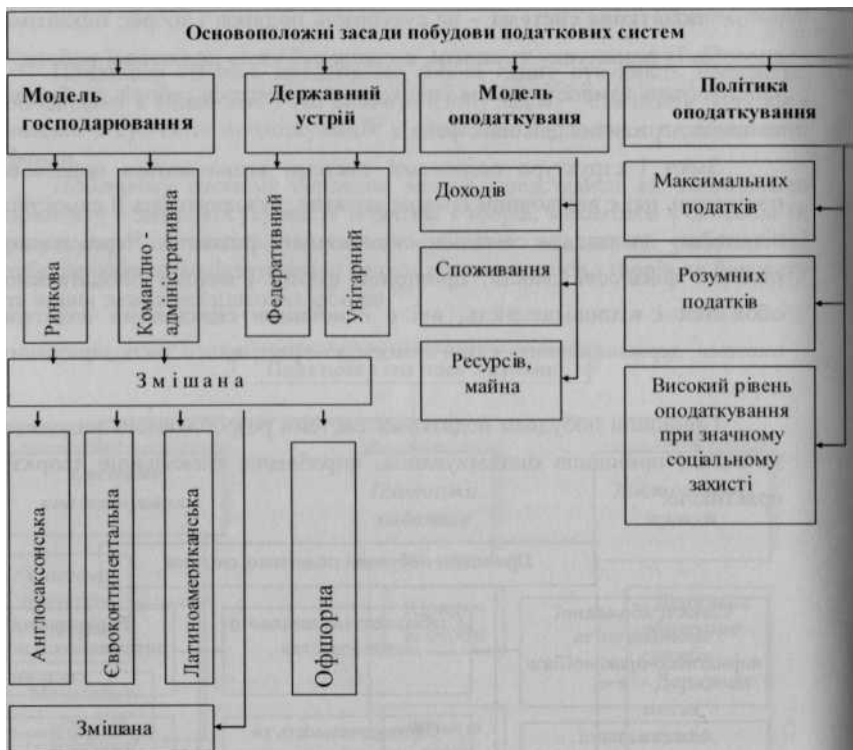


Рис 6.3. Основоволожні засади побудови податкових систем

Як видно з рисунку існує чотири найпоширеніші моделі побудови податкових систем країн світу: англосаксонська, євроконтинентальна, латиноамериканська і змішана. Ці моделі відрізняються між собою за акцентами, що ставляться при оподаткуванні, зокрема:

- *англосаксонська модель* побудови системи оподаткування орієнтована на оподаткування прямими податками з відповідним максимальним податковим перекиданням податкового навантаження на фізичних осіб. До такої моделі можна віднести Австрію, Канаду, Нову Зеландію, частково США та Німеччину.

Частка непрямих податків в доходах цих країн невелика. Так, в США, кошти від стягнення прибуткового податку з населення становить 44% бюджетних доходів, а на федеральному рівні на цей податок припадає 80% доходів;

- *євроконтинентальна модель* побудови податкової системи в значній мірі орієнтована на непряме оподаткування, проте характеризується значними обсягами відрахувань на соціальне страхування, що представлено в Німеччині, Франції, Бельгії. Наприклад, в 2000 році загальний обсяг податкових доходів державного бюджету Італії склав 596 трлн, італійських лір, з яких на прями податки припадало 315 трлн, лір (52,8%), а на непрямі податки -281 трлн, лір (47,2%). В Німеччині частка відрахувань на соціальне страхування складає 45% доходів бюджету, поступлення від непрямих податків становлять 22%, а від прямих - 17% ,
- *латиноамериканська модель* побудови податкової системи характеризується високим рівнем непрямого оподаткування, проте податкове навантаження в основному лягає на юридичних осіб. Крім того, вважається, що непрямі податки краще контролюються і акумулюються. Це є досить важливим для тих країн, які не володіють потужним контролюючим апаратом. Наприклад, частка непрямих податків в доходах бюджету складає в Болівії 42%, в Чілі- 46%, в Перу- 49%;
- *змішана модель* побудови податкової системи характеризується відносно пропорційним рівнем прямого і непрямого оподаткування з передбаченими оперативними інструментами впливу на диверсифікацію доходів бюджету. Змішана модель уособлює в собі всі риси вищезгаданих моделей. До числа держав зі змішаною моделлю відносяться ті, які не можуть бути однозначно віднесені до тієї чи іншої моделі оподаткування. Змішаною можна визнати податкову систему Японії, оскільки тут структура податкових поступлень в цілому приблизно така, як і в державах з англосаксонською моделлю. Однак, на відміну від них в Японії пріоритет належить не прибутковому оподаткуванню, а стягненню страхових внесків;
- *офшорна модель*. Серед інших варіантів побудови моделей оподаткування виділяють офшорну модель, на яку орієнтуються країни з числа тих, які з тих чи інших причин мають доволі низький рівень податкового потенціалу, відмовились від традиційних форм оподаткування і взяли за основу пільгову (офшорну) модель оподаткування. На сьогодні в світі існує близько 20 країн, які обрали подібну модель оподаткування. Здебільшого, офшори (від лат. *Offshore*- діючий поза територією країни) це невеликі материкові країни (Андора, Гібралтар, Ліхтенштейн, Люксембург,

¹⁶⁰ Електронний ресурс: Режим доступу: <http://www.mynalog.com.ua/planirovanie/46-nalogovoie-p-lan-iro-van-ie/64-pattem-h-t-in-I>

Монако, Республіка Ліберія, Панама) або острівні держави (Антигуа і Барбуда, Бермудські острови, Співдружність Багамських островів, Республіка Мальта, Республіка Сейшельські острови, Ямайка, Маршалові острови). Офшорна модель, обрана цими державами передбачає створення максимально сприятливих умов для податкоплатників при безумовній забороні на розкриття інформації при обсяги і учасників фінансових операцій.

Існує декілька різновидів моделей офшорного оподаткування, зокрема:

- доходи не оподатковуються загалом, або не оподатковуються доходи, отримані резидентами за межами даної держави;
- пільги надаються або повністю звільняються від оподаткування визначені види діяльності або підприємств;
- податкові пільги поширюються на компанії визначеної організаційно-правової форми або лише зарубіжні компанії.

Побудова моделей податкових систем з акцентом на офшор неоднозначно сприймається світовою спільнотою, оскільки введення режиму офшорного оподаткування досить часто розцінюється як прояв недобросовісної податкової конкуренції. Це зумовлюється неможливістю отримання рівнозначних доходів в країнах з традиційними моделями побудови податкових систем.

Проте, дочить часто, елементи офшорної моделі використовуються в тих державах які надають перевагу традиційному оподаткуванню.

Зоїфема такі адміністративно -політичні одиниці як острови Гернсі і Джерсі, острів Сарк, острів Мен (Великобританія), Дублін, Шеннон (Ірландія), Гонконг (КНР), Макао, острів Мадейра (Португалія), Віргінські острови, Вайомінг, Делавер, Співдружність Пуерто-Ріко (США), кантони Женева, Невшатель, Фрібург, Цуг (Швейцарія) при створенні офшорних зон ставили за мету не лише формування бюджетів відповідних територій, але і створення сприятливого інвестиційного клімату, підвищення ділової активності та збільшення зайнятості населення.

Істотні відмінності в організації і характер функціонування податкових систем обумовлені організацією і характером розподілу доходів за бюджетами різних рівнів. Держави з ліберально-демократичною системою управління характеризуються самостійністю кожного бюджету країни з закріпленими його правами як органу влади.

В інших системах поряд з самостійністю бюджету закріплено можливість надання фінансової допомоги з бюджетів інших рівнів при наявних різких коливаннях соціальної забезпеченності громадян.

У державах з адміністративно-командною системою управління бюджетна система будується на принципах єдності, коли кожен бюджет виступає як частина єдиного державного бюджету країни, а тому не може бути самостійним, і принцип централізму означає не тільки високий

ступінь нейтралізації бюджетних коштів на верхньому рівні бюджетної системи, але й майже безмежні можливості перерозподілу грошових коштів. Загалом, принципи розмежування податків представлено

наступним чином:



Рис.6.4. Принципи розмежування податків між бюджетами різних рівнів¹⁶¹

Акумуляція і міжбюджетний розподіл сукупності податкових надходжень в державах здійснюється за допомогою механізмів державного регулювання податкових надходжень. Мета цього регулювання зводиться до розподілу між ланками бюджетної системи податкових і інших платежів, який дозволяє забезпечити бюджет кожного рівня необхідним обсягом доходів, достатніх для фінансування закріплених за цим рівнем бюджетної системи суспільних зобов'язань.

¹⁶¹ Кабир Л.С. Финансовые концепции природы налоговых систем. - Экономика. Налоги. Право. Всероссийская государственная налоговая академия Министерства финансов Российской Федерации - №293).-2008.-с. 47-59.

В світовій практиці відомі три підходи до вирішення проблеми розподілу податків в державі, це:

- закріплення податків за визначеним рівнем влади або розмежування повноважень щодо стягнення податків;
- спільне використання бази оподаткування;
- дольовий розподіл податку, див. рис.6.5.



1) декілька незалежних рівнів податків - податкоплатники повинні перераховувати в бюджет тільки визначені для цього бюджету види податків;

2) самостійно введені кожним рівнем влади податки стягуються тільки в межах відповідної території і повинні поступати в бюджет даного рівня;

3) рівень влади отримує виключні

1) податкоплатники зобов'язані сплачувати один і той же вид податку одночасно в різні бюджети за різними ставками;

2) розміри поступлень визначаються контингентами вказаних податків на визначеній території, виходячи з ставок оподаткування, введених відповідними органами влади;

3) регіональним і місцевим органам влади надається право стягувати з податкоплатника, в доповнення до загальнодержавним, однієїменні податки,

1) використання механізму нормативного розподілу між бюджетами різних рівнів доходів від конкретних видів податків, що стягуються за єдиними ставками на всій території країни;

2) два способи передачі регіональним бюджетам належних їм часток доходів:

а) податки залишаються в розпорядженні тієї адміністративної одиниці, на території якої вони зібрані (принцип привязки до території збору податків);

б) податки можуть спрямовуватися в централізований фонд з послідуочим нормативно-розрахунковим пазподілом

*Рис.6.5. Характеристики методів розподілу податкових надходжень між рівнями державної влади і управління*¹⁶²

Кабир Л.С. Финансовые концепции природы налоговых систем. -Экономика. Налоги. Право. Всероссийская государственная налоговая академия Министерства финансов Российской Федерации - №293).-2008.-е. 47-59.

Місцеві податки і збори встановлюються в межах повноважень місцевих органів влади, зокрема:

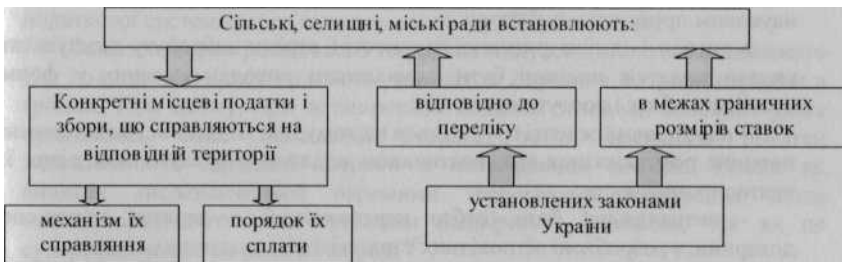


Рис. 6.6. Повноваження сільських, селищних, міських рад щодо місцевих податків і зборів

Незважаючи на різноманіття і складність податкових систем у різних країнах, можна виділити дві основні моделі їх побудови: оподаткування доходів та оподаткування процесів споживання. При цьому податки стягуються в той момент, коли дохід витрачається.

Оподаткування ресурсів чи майна не є ключовими в доходах держав світу, проте вони є як регуляторами економічних процесів так і відіграють провідну роль при формуванні регіональних і місцевих бюджетів.

До податкової системи, як і до інших систем ставиться ряд вимог, яким вона повинна відповідати. Вимоги, що ставляться до податкової системи є критеріями, що характеризують аспекти її функціонування. До основних критеріїв податкової системи відносять наступні:

- раціональність;
- оптимальність;
- справедливість;
- простота;
- доступність;
- економічність;
- ефективність.

Податкова система включає в себе наступні елементи:

- > види податків, прийняті в державі органами законодавчої влади;
- > суб'єкти оподаткування, що сплачують податки і збори у відповідності з нормами законодавства;
- > органи державної влади і місцевого самоврядування, як інститути влади, які наділені особливими правами щодо стягнення податків з суб'єктів оподаткування і встановлення відповідних технологій податкового контролю;
- > законодавчу базу (податковий кодекс, закони, постанови, розпорядження та інструкції) щодо податків та обов'язкових платежів,

прав, обов'язків і відповідальності суб'єктів оподаткування і інституцій податкового контролю.

Оптимальна податкова система повинна відповідати наступним науковим принципам побудови:

- вигоди і адміністративної зручності (втрати добробуту в результаті сплати податків повинні бути еквівалентні вигодам наданих у формі суспільних благ і послуг державою);

- платоспроможності ґрунтується на тому, що податкове навантаження повинне розподілятися між платниками податків з врахуванням рівня їх платоспроможності;

- визначальної бази, тобто переважаючої в державі податкової доктрини, з розробкою відповідних стратегічних і тактичних завдань.

Сучасний стан розвитку податкової системи викликає багато нарікань як зі сторони державних службовців, так і зі сторони платників податків. Це зумовлюється існуванням ряду чинників, які перешкоджають ефективному розвитку податкової системи, зокрема:

- фіскальна орієнтація податкової політики держави - податкова система набула конфіскаційного характеру, позбавлена стимулюючого начала, яке в сучасних умовах повинно бути присутнє при реалізації всіх функцій оподаткування;

- орієнтація на усунення дефіцитності бюджету шляхом вилучення доходів організацій зумовлюється недостатньою ув'язкою податкової системи з розвитком економіки і діяльністю її суб'єктів, що призводить до відокремленого розвитку податкової системи і організацій (в силу надмірного тиску податкової системи);

- нерозвиненість регулюючої функції податків - податкова система не стимулює формування в економіці найбільш важливих пропорцій. Самим розвиненим видом діяльності стала торгівля, а виробництво у зв'язку з дискримінаційним характером оподаткування розвивається досить повільними темпами.

6.2. Принципи оподаткування. Сучасні прінципи побудови податкової системи держави

Побудова науково обґрунтованої моделі податкової системи будь - якої країни світу включає в себе окрім визначення суті податків та податкових платежів перелік принципів, та основних критеріїв ефективності яким вона в ідеалі має відповідати. Необхідність визначення принципів оподаткування, стала на думку російських вчених Лабзіна А.А. і Насонова Н.А., по суті аксіомою, адже дотримання принципів можу бути дієвим засобом попередження податкових правопорушень і підвищення

рівня податкової культури

¹⁶³ Лабзин А.А., Насонов НА. О некоторых принципах налогообложения. Вестник Удмуртского университета. Серия экономика. - №2. 2006 г. С. 111-118

Визначення принципів оподаткування було і є предметом пошуків науковців та практиків починаючи з часів виникнення держави, проте і до нині точиться полеміка щодо переліку та суті принципів побудови податкової системи серед вітчизняних та зарубіжних вчених.

За визначенням російського теоретика минулого століття Іловайського С.І. податки з'явилися практично внаслідок існування потреби держави в грошах. При цьому, при встановленні податків зазвичай особлива увага приділялась саме фіскальній стороні, тобто наскільки податки задовольняють державні потреби в матеріальних коштах. Тільки як виняток висловлювались окремими теоретиками міркування щодо недоцільності обтяження громадян надмірними одатками, так як це

• 164

суперечить вимогам релігії і моралі

Сприйняття податків лише як джерело наповнення бюджету не викликали необхідності розвитку вчень про справедливість в оподаткуванні. Передумовою таких робіт послужили праці французьких теоретиків 17-18 ст., а саме Вобана, Буагільбера та представників школи фізіократів. Ці вчені піддавали критиці і осуду існуючі на той час в Франції податки, що характеризувалися крайньою нерівномірністю, вимагали податкової реформи і своїми дослідженнями поклали начала теорії податків. Таким чином, з 18 ст. праці з питань оподаткування містили положення про доцільність врахування інтересів податкоплатників.

Першість щодо встановлення принципів оподаткування належить Ф.Аквінському, представникам італійської та німецької фінансової школи, зокрема Я.Більфельду, Ф. Юсті, П. Веррі, А.Дженовезі, О.Мірабо та іншим.

Мірабо вважав, що будь -яке оподаткування повинно відповідати трьом принципам:

- по-перше, воно повинне ґрунтуватися безпосередньо на самому джерелі доходів;
- по-друге, воно повинно бути в визначеному постійному співвідношенні з іншими доходами;
- і по-третє, воно не повинно бути надміру обтяжене витратами стягнення.

Казанова Джакомо Джо ван пі (1725-1798)



Відомий венеціанський авантюрист, один з характерних персонажів XVIII століття

В своїх мемуарах він згадує як давав поради королю щодо принципів оподаткування. Ось уривок з глави IV його твору «История моей жизни»:

...Податки бувають трьох видів, згідно з здійснюваним ними впливом: розорювальні, необхідні, і досконалі в усіх відношеннях.

¹⁶⁴ Иловаский С.И. Финансовое право. Учебник финансового права. Одесса. - 1904г.

...Розорювальний податок -королевський, яким монарх оподатковує підданих, щоб наповнити державну казну. Він знищує обіг, душу комерції і опору держави.

... Необхідний -військовий...

Досконалий -народний. Досконалий в усіх відношеннях, бо король однією рукою бере в народу, а іншою повертає в вигляді корисних для його благ...

Російський теоретик Горлов І. в «Теорії фінансовь» 1845¹⁶⁵ року визначає дві базові умови, чи «суттєві якості податку»:

Як піддані держави мають обов'язок платити податки для державного правління і устрою; так найвища влада має право їх вимагати. З цих обов'язку і права, що є основою один для другого розвиваються суттєві якості податку, а саме:

1) загальність, 2)рівність.

1. Загальність податків повинна бути, як в особистому, так і в речовому змісті. Франклін стверджував: вмерти і сплатити податки повинен кожен. Всі особі в державі мають рівне право на опіку в досягненні цілей, не протиправних загальному порядку'; всі особи в рівній мірі користуються благами державними установами: на цьому ґрунтується спільність податку. Оскільки податок може падати на всі види доходів без винятку, йому приписується спільність і уречевлена. Справедливість вимагає, щоб через розподіч сукупних витрат на всіх членів держави і на всі види доходів, величина податку не сама по собі, а для кожного окремо, зменшилась. Звільнення декого буде мати наслідком те, що податок впаде з більшою тяжкістю на інших. Теорія визнає один виняток з начал спільності.найвища влада, вручена одній або багатьом особам звільняє від податкового обов'язку. Особи, які володіють нею, є правителі, а не просто громадяни. Вони стоять вище звичайних обов'язків, яким підпорядковані громадяни, вони є живе начало цілого організму держави, для існування якої стягуються податки. Крім того, в практиці ми зустрічаєм також різні винятки на основі попередніх історичних відносин. Міркування про 'їх сутність і основи належить державному праву: теорія фінансів приймає їх за факт, як данність. Позитивне державне право визначає, якого типу ці звільнення — особисті чи речові, до якої межі вони поширюються - чи відносяться лише до окремих визначених податків, назавжди чи лише на певний час та ін.

2. рівне право на участь всіх підданих в користуванні державними установами є основою рівності податків. Але рівність ця не повинна бути кількісною, арифметичною, не повинна бути яка-небудь числова величина, для всіх рівно обов'язкова: наприклад 100, 1000 руб. Для всіх людей; вона повинна бути відносна, співставна з чистим доходом. Той, хто більше отримує, має більше способів, відповідно має обов'язок і платити більше. В цій рівності полягає відповідна рівність.

¹⁶⁵ Горлов І. «Теорія фінансовь». Санктпетербург. 1845. с. 58.

Найбільш відомими є принципи оподаткування окреслені у 18 ст. англійським економістом А.Смігом в монографії «Исследование о природе и причинах богатства народов», які часто називають класичними принципами оподаткування. Необхідною умовою дотримання вищезазначених принципів вчений вбачав в оподаткуванні трьох різних видів доходу, зокрема: ренти, прибутку і заробітної плати, причому в однаковій мірі.

Адам Сміт (1723-1790)



видатний англійський філософ і економіст, відомий всьому світу своїми працями. Його ідеї впродовж 300 років залишаються актуальними і лежать в основі вільної ринкової економіки XXI століття.

Принципи викладені у чотирьох основних правилах: рівності, визначеності, зручності сплати та

економічності:

I. Піддані держави повинні по можливості відповідно до своїх можливостей і сил приймати участь в утриманні уряду, тобто відповідно доходу, яким вони користуються під опікою і захистом держави. Витрати уряду щодо окремих осіб, що складає населення великої нації, подібні до витрат на управління великим маєтком, що належить кільком власникам, які всі зобов'язані приймати участь в них відповідно до своєї частки в маєтку. Дотримання його положення або зневажання ним призводить до так званої рівності або нерівного оподаткування. Всякий податок, відмітимо це раз і назавжди, який в кінцевому рахунку падає тільки на один з трьох вище означених видів доходу, є обов'язково нерівним, оскільки не зачіпає двох інших. В подальшому розгляді різних податків я рідко буду відмічати особливо цей вид нерівності, але в більшості випадків буду обмежувати свої зауваження тією нерівністю, яка утворюється окремим податком, який нерівномірно падає на той вид приватного доходу, який витрачається ним.

II. Податок, який зобов'язується сплатити кожна окрема особа, повинен бути точно визначений, а не довільно. Термін сплати, спосіб платежу, сума платежу - все це повинно бути зрозуміло і визначено для платника і для всякої іншої особи. Там, де цього нема, кожна особа, що оподатковується даним податком, віддається в більший чи менший мірі владу зборщиків податків, який може обтяжувати податок для всякого неугідного йому платника або вимагати для себе позрозю такого обтяження подарунком або хаар. Невизначеність оподаткування розвиває нахабність і сприяє підкупності того типу людей, які і без того не користуються популярністю навіть в тому випадку, якщо вони не відрізняються нахабністю і підкупністю. Точна визначеність того, що кожна окрема особа зобов'язана платити, в питанні оподаткування видається справою такого великого значення, що досить значна

міра невідповідності, як це, на мою думку, видно з досвіду всіх народів, складає набагато менше зло, ніж досить мала частка невизначеності.

III. Кожен податок повинен стягуватися в такий час і способом, який є найбільш зручним платнику. Податок на ренту з землі або будинків, що сплачується саме в час, коли зазвичай сплачуються ці ренти, сплачується якраз в той час, коли платнику, очевидно, найбільш зручно внести його або коли у нього скоріш за все будуть гроші для його сплати. Податки на такі предмети споживання, які представляють собою предмети розкоші, в кінцевому підсумку сплачуються всі споживачем і зазвичай в такий спосіб, який дуже зручний для нього. Він сплачує їх в міру того як купує наступні товари. І так як він вільний купляти або не купляти їх, то відповідно його вина, якщо йому доводиться відчувати яку -небудь значну незручність від таких податків.

IV. Кожен податок повинен бути так задуманий і розроблений, щоб він брав і утримував із кишені народу як можна менше зверх того, що він приносить казначейству держави. Податок може брати або утримувати з кишені народу набагато більше, ніж він приносить казні держави чотирма наступними шляхами: по- перше, збір його може вимагати великої кількості службовців, оплата праці яких може поглинати більшу частину тієї суми, яку приносить податок; по- друге, він може ускладнювати прикладення зусиль населення і перешкоджати йому займатися тими промислами, які можуть давати засоби до існування і роботу більшій кількості людей. Зобов'язуючи людей платити, він може цим зменшувати або навіть знищувати фонди, які дали би їм можливість з більшою легкістю здійснювати ці платежі. По - третє, конфіскаціями та іншими покараннями, якими піддаються нещасні люди, які намагаються ухилитися від сплати податків, він може частково розорювати їх таким чином знищувати ту вигоду, яку суспільство могло б отримати від прикладення їх капіталів. Нерозумний податок створює більшу спокусу для контрабанди, а кари за контрабанду повинні посилюватися відповідно до спокуси. Закон всупереч всім можливим принципам справедливості спочатку створює спокусу, а потім карає тих, хто піддається їй, і при цьому зазвичай він посилює посилює покарання відповідно до тієї обставини, яка, без сумніву, повинна його помягчувати, а саме - відповідно спокусі здійснити злочин. По- четверте, піддаючи людей частими відвідинами і неприємними питаннями, він може причиняти їм багато зайвих хвилювань, неприємностей і утисків; і хоча неприємності, не представляють собою витрат, проте, вони, без сумніву еквівалентні витратам, ціною яких кожна людина готова готова позбавити себе від них. Тим або іншим з цих чотирьох різних способів податки часто робляться більш обтяжливими для народу, ніж корисні для держави.

А.Сміт зауважує, що очевидна справедливість і користь висловлених ним положень була предметом уваги практично всіх народів, оскільки в процесі розвитку держав, всі народи здійснювали спроби в міру свого

розуміння зробити свої податки настільки справедливими і рівномірними, наскільки могли, настільки визначеними і найменш обтяжливими для народу, щоб це було вигідно як платникам податків так і державі.

На думку професора И. Ланга, А.Сміт першим принципом визначав саме принцип рівності а не справедливості, обґрунтовуючи це тим, що у англійській мові ці два терміни подібні між собою (рівність- *equality*, справедливість - *equity*).

Проте відомі нам принципами оподаткування на думку їх автора є лише загальними положеннями відносно податків загалом.

Подібні позиції відстоював М.І. Турген'єв, який в «Опыте теории налогов» висловив твердження, згідно з яким, кожен платник податків - підданий держави, відповідно зі своїми можливостями і своєму доходу за визначеними правилами (термін сплати, спосіб оподаткування) що повинні бути зручними для платників податків, повинні сплачувати кошти для досягнення цілей держави або суспільства, а саме:

- рівномірності оподаткування;
- визначення і простоти обчислення податків;
- зручності форми та термінів сплати податків;
- поділ податкових платежів;
- орієнтація при встановленні податкового навантаження, головним чином, на чистий дохід податкоплатника;
- економічності оподаткування.

Дещо іншу систематизацію принципів оподаткування дав німецький теоретик А.Вагнер, оскільки запропонована ним система принципів згрупована в 4 групи:

- перша - фінансові принципи, серед яких достатність та еластичність (рухомість) обкладення:

> достатність (забезпечення покриття витрат держави податковими поступленнями в поточному і майбутньому періодах;

> еластичність (мобільність) технологій оподаткування;

- друга - народногосподарські принципи - належний вибір джерела обкладення, правильна комбінація різних податків у таку систему, яка б зважала на наслідки і умови їх перекладення:

> правильний вибір джерел оподаткування;

> виявлення способів ухилення від оподаткування.

- до третьої групи автор відносив етичні принципи, принципи справедливості:

> всезагальність оподаткування (охоплення податками всіх верств населення);

> рівномірність оподаткування;

> прогресивність оподаткування.

-четверта група відображала сукупність адміністративно-технічних правил чи принципів податкового управління: визначеність обкладення, зручність сплати податку та максимальне зменшення витрат на стягнення:

> визначенність оподаткування;

- > зручність сплати податків;
- > максимальне зменшення витрат, пов'язаних з сплатою податків.

Подібної думки дотримувався і російський теоретик Меньков Ф.А., який також виділяв вищезгадані принципи, проте наголошував, що вони відображають історично сформовані, тобто відносні і характерні для певного періоду часу але ніяк не абсолютні^{166 167}.

Принципи В. Рошера включають в себе :

- справедливість оподаткування;
- обов'язковість правил оподаткування;
- економність оподаткування;
- використання оподаткування для фінансування необхідних суспільних витрат.

Один із керівників декабристського руху, П.І.Пестель принципи оподаткування зводив до :

- орієнтації на оподаткування майна, а не осіб;
- орієнтації на оподаткування чистого прибутку, але не капіталу;
- співставності непрямого оподаткування з розвитком промисловості;
- передачі прямих податків місцевим органам виконавчої влади;
- встановлення податків з громадян місцевими органами виконавчої

влади;

- зручності для громадян терміну сплати податків;
- поділу податкових платежів громадян.

Принципи оподаткування Поля Самуельсона включають, в себе: оподаткування пропорційно вигоді, яку можуть очікувати платники¹⁶⁷ податків від діяльності держави та спадковості оподаткування

Директор Інституту податкового права Кьольнського університету, доктор Й.Ланг в своїй праці «Проект кодекса налоговых законов для стран Центральной и Восточной Европы» стверджує, що принципи оподаткування є еволюційно залежними, оскільки завдання економік держав 21 ст. змінюють і самі підходи до принципів оподаткування. При цьому, на думку вченого, державам, які лише починають рух до утвердження ідеалів ринкової економіки недоцільно використовувати велику кількість принципів оподаткування, визначаючи базовими від трьох до п'яти, оскільки їх множинність не дасть можливості оптимізувати податкову систему.

В 1993 році в межах Міжнародної податкової програми був підготовлений і опублікований документ під назвою «Основи світового податкового кодексу». Його автори, спеціалісти Гарвардського університету США Уорд М.Хассі і Дональд С. Любік підготували проект Податкового кодексу для Домініканської Республіки. Проте, прості, універсальні і конкретні принципи та інструменти побудови податкової системи країни з перехідною

¹⁶⁶ Меньков Ф. А. Основные начала финансовой науки. Выпуск первый. Москва. Финансово - экономическое бюро Н.К.Ф. С.С.С.С.. 1924 г., С. 46.

¹⁶⁷ Самуельсон П. Экономика. М. 1997

економікою, виявились настільки зручними, зрозумілими та ефективними, що його авторам було запропоновано доопрацювати Кодекс для утвердження його в якості рекомендованого акту ООН країнам з перехідною економікою. Це зумовило появу Основ світового податкового кодексу (Basic World Tax Code).

Перший принцип

Країна повинна мати єдиний документ, в якому узагальнено і уніфіковано все податкове законодавство. На думку авторів, доцільно зібрати всі закони і нормативно-правові акти, що мають відношення до питань оподаткування, для того, щоб побреби в податкових поступленнях могли бути оцінені з однієї, спільної точки зору, а також, щоб дати можливість податкоплатникам і працівникам фіскальних органів знаходити там все, що є в законодавстві з певного питання.

Другий принцип

Необхідно виключити протекціоністські податки для місцевих виробників, так як це в кінцевому рахунку може призвести до стримування національної економіки.

Третій принцип

Надання податкових пільг є менш ефективно, ніж виплата прямих бюджетних субсидій, так як податкові пільги важко піддаються контролю.

Четвертий принцип

Враховуючи специфіку країн, що розвиваються, основна частина доходів повинна формуватися за рахунок непрямих податків / податку на прибуток корпорацій. Прибутковий податок з фізичних осіб і майнові податки не повинні відігравати суттєвої ролі

П'ятий принцип

Інтеграція в єдиний прибутковий податок всіх податків, що стягуються з усіх видів доходів без необхідності подавати податкову декларацію. Країни з перехідною економікою мають достатньо адміністративних ресурсів для введення індивідуального прибуткового податку, що передбачає передачу податкових декларацій значною частиною населення, так як це робиться в розвинених країнах. Ні керівники податкових органів ні населення не володіють достатньою грамотністю і можливістю вести облік, щоб на всезагальний індивідуальний податок, заснований на поданні індивідуальних податкових декларацій варто було б затрачати адмін істративні ресурси.

Рекомендованими «ефективними» принципами оподаткування И.Ланг вважає принципи Дж.Стігліца, що зводять до наступного:

1. Принцип економічної ефективності. Податкова система не повинна перешкоджати алокації ресурсів, тобто вільному перетіканню ресурсів.
2. Принцип дешевизни оподаткування. По можливості, гранично просте формулювання податкових законів і низькі витрати процесу стягнення податків.
3. Принцип гнучкості податкової системи. Податкова система повинна реагувати на зміни економічного становища, по можливості, не

застосовуючи міри податкового законодавства, тобто не змінюючи податкові закони та реагуючи на зміни інструкціями.

4. Принцип наглядності оподаткування. Громадянам повинно бути зрозуміло, скільки і за що вони платять податки.

5. Принцип справедливості. Податкова система покликана справедливо відноситися до різних індивідуумів. Податки повинні сприйматися як справедливі більшістю громадян, не викликаючи при цьому у більшості невдоволення, образу і страх.

Принципи оподаткування, загалом, залежать від прихильності владних структур країни до тієї чи іншої концепції оподаткування, проте, маючи загальний характер розрізняються певними рисами, що пов'язано з різним трактуванням окремих понять і положень та національними особливостями.

Однак, прослідковуються дві головні загальні риси, притаманні системам оподаткування різних країн: це- постійний пошук шляхів збільшення доходів держави та побудова податкової системи на засадах суспільної згоди між громадянами - платниками податків і державою щодо прийнятих у цьому суспільстві принципів про рівність, справедливість та ефективність оподаткування.

АССА (Асоціація привілейованих і сертифікованих бухгалтерів) представила звіт правил, що ілюструють, що з себе представляє ефективна та справедлива система оподаткування в XXI столітті.

У підготовленому Асоціацією документі «Податкові принципи: від Адама Сміта до Барака Обама» викладено 12 принципів, які лежать в основі ефективних податкових систем різних країн світу.¹⁶⁸ :

1. Уникнення /ухилення

Слід розрізняти законне уникнути податків (планування / мінімізація) та незаконне ухилення. У першому випадку мова йде про зменшення належно ї до сплати суми податку? законним шляхом - при повному розкритті суттєвої інформації податковим органам. Ухилення ж від податків є незаконним, оскільки в цьому випадку мається на увазі приховування доходу або неправильні відрахування. Податкове законодавство має бути чітким і однозначним.

2. Конкуруючі податки

Глобалізація означає, що країнам необхідно прагнути до того, щоб забезпечити конкурентоспроможність своїх податкових ставок і дружність податкового режиму, які є ключовими факторами, що визначають привабливість країни для бізнесу. Однак існує небезпека штучного заниження податкових ставок, створення офшорних «податкових оаз» або систем з фіксованою податковою ставкою, що, у свою чергу, може призвести до використання підходу «зниж сусіда» і ще більше посилити нерівність у розподілі капіталу.

3. Впевненість

Податкові системи в багатьох юрисдикціях можуть піддаватися критиці з-за відсутності впевненості в результатах або операціях. З точки зору компаній, які планують свою комерційну діяльність, це абсолютно неприйнятно.

¹⁶⁸ [http://www.accaglobal.com/pubs/general/activities/library/other issues/other pubs/2009/tech-tp-prin.pdf](http://www.accaglobal.com/pubs/general/activities/library/other%20issues/other%20pubs/2009/tech-tp-prin.pdf)

4. Іпотека

Платники податків не довіряють податковим системам, в яких вони не знають, за що з них стягується податок і на що він буде витрачений. Наявність іпотеки, чіткого зв'язку між сплатою податку і його подальшим застосуванням, обіцяє вигоду для всього суспільства.

5. Податок як відсоток від ВВП

Рівні оподаткування мають бути чітко визначені як відсоток від валового внутрішнього продукту (ВВП) - наскільки це практично можливо. Істотне підвищення податків є тяжким тягарем для бізнесу і громадян, і наслідки такого підвищення повинні бути ретельно зважені - вивчена сама необхідність впровадження нового регулювання, а також проведена оцінка його можливої вартості.

6. Спрощення системи оподаткування та її стабільність

Податкове законодавство та операції повинні бути простими для розуміння і дотримання. Виключно важливо, щоб обсяг регулюючого податки законодавства був зведений до мінімуму. Також мінімізовані повинні бути зміни в податковому законодавстві, зокрема, скасовують податкові пільги або податкові стимули, на підставі яких підприємства планували свою діяльність.

7. Відкритість і прозорість

Податкова політика повинна бути прозорою і не допускати дискримінації - якщо тільки дискримінація не є частиною відкритої політики, спрямованої, наприклад, на стимуляцію створення нових підприємств.

8. Положення про закінчення терміну дії

Податкові системи обов'язково повинні передбачати регулярне оновлення і консолідацію законодавчої бази - відповідність податкового законодавства сучасним вимогам полегшує його виконання. Застарілі закони повинні виключатися.

9. Уникнення подвійного оподаткування

Дохід повинен обкладатися податком тільки один раз. У всіх країнах необхідно впровадити ефективний і дієвий механізм звільнення доходу компанії від оподаткування, повністю або частково, якщо вона вже сплатила податок на цей прибуток в іншій юрисдикції.

10. В інтересах держави і платника податків

Зрозуміло, в інтересах держави - мати максимально ефективні податкові системи, що забезпечують адекватне надходження коштів у державну скарбницю і перешкоджають витоку податків.

З іншого боку, податкові системи повинні бути раціональними й ефективними і з точки зору платників податків, дозволяючи їм безперешкодно виконувати свої зобов'язання по сплаті податків.

11. Права людини

Платники податків мають як права, так і обов'язки. Вони зобов'язані платити податки вчасно і в повному обсязі, проте неприпустима ситуація, в якій платники податків піддаються свавільного чи несумлінному оподаткуванню. Повинні бути виключені, наприклад, фундаментальна невизначеність або невинуваті додаткові витрати, пов'язані з будь-якої певної бізнес- моделлю.

12. «Зелені» податки

Податкова політика є одним з найважливіших інструментів, якими уряду в своєму розпорядженні для проведення своєї соціальної політики. Наприклад, держава може використовувати податкові системи для того, щоб впливати на ставлення до навколишнього середовища. Потрібно пропагувати концепцію перерозподілу податків, що припускає збільшення податку на використання викопних джерел енергії і зменшення податкових ставок на заробітну плату, прибуток та діяльність корпорацій.

Загалом, реалізацію принципів оподаткування можна представити наступним чином:



Рис. 6.7. Класифікація принципів оподаткування

В процесі розвитку технологій оподаткування загальні принципи оподаткування поступово розширялись під впливом соціально- економічних і політичних перетворень. Сьогодні система принципів оподаткування настільки розширена, що їх можна згрупувати за певними ознаками і особливостями встановлення. В економічно -розвинених країнах світу на сьогоднішній день найбільш поширеними є економічні, юридичні і організаційні принципи оподаткування.

Принципи оподаткування

Таблиця 6.1

Види принципів	Суть принципу
-господарська незалежність	необхідність наявності об'єкту оподаткування у власності податкоплатника;
-справедливість	соціально справедливий податковий відносини в країні, тобто коли сума податкових вилучень з конкретного податкоплатника є залежною від його доходів;
-співставність	взаємозалежність величини податкової бази, ставки податку і податкових доходів бюджету.
-ефективність *	податки не повинні заважати розвитку виробництва, одночасно сприяючи проведенню політики стабілізації і розвитку економіки країни.
-множинність *	створення передумов для проведення державою гнучкої податкової політики, з більшим акцентом на податкоспроможність платників податків, вирівнювання податкового тягара, впливу на споживання і накопичення. Практична реалізація даного принципу зводиться до співставності прямих і непрямих податків.
заперечення зворотної сили податкового закону.	заново прийнятий закон, що зумовлює зміну розмірів податкових платежів, не поширюється на відносини, що виникли до його прийняття;
поєднання інтересів держави і інших суб'єктів податкових відносин	нерівність сторін при застосуванні податкового законодавства, що проявляється при нерівноправному положенні держави і платника податків при стягненні сум заборгованості та штрафів і поверненні надмірно сплачених сум податків
-єдність податкової системи	недопустимість встановлення податків, прямо або опосередковано обмежуючих свободу пересування в межах території країни товарів, робіт, послуг або грошових коштів;
недопущення проявів дискримінації прав платників податків	
-мобільність (еластичність)	з метою приведення у відповідність з об'єктивними потребами держави податкові зобов'язання! можуть зменшуватися в окремих випадках (зокрема з метою підтримки

		національних товаровиробників розміри митних платежів можуть зменшуватися);
- стабільність		податкова система повинна бути ефективною, що в свою чергу є підставою для низького впливу змін і доповнень на її ефективність;
вичерпний перелік податків		необхідність законодавчого встановлення кількості податків, що стягуються як з юридичних так і з фізичних осіб як на державному так і на місцевому рівнях; гармонізація оподаткування ґрунтується на необхідності побудови податкової системи країни з врахуванням міжнародних норм і правил оподаткування, що має суттєве значення в умовах глобалізаційних процесів.
-універсіад із акція оподаткування *		заборона введення додаткових податків, підвищених або диференційованих ставок оподаткування залежно від форм власності, організаційно-правових форм діяльності, їх міжгалузевої приналежності, громадянства платника податків, єдиний підхід незалежно від джерела чи місця утворення доходу
зручність стягнення податку для податкоплатника *		обов'язковість врахування найбільш сприятливих умов для сплати податку платником і
розподіл податків за рівнями влади *		кожен рівень влади наділяється відповідними владними повноваженнями в сфері] введення, відміни податків, надання податкових пільг, визначення ставок оподаткування та інших елементів податку
єдність податкової системи *		заборона введення податків, які порушують єдність економічного простору і податкової системи країни. Заборонені такі форми оподаткування які прямо або опосередковане! обмежують вільне пересування в межах території товарів, робіт і послуг або фінансових коштів, тощо.
- гласність *		Вимога офіційного оприлюднення податкових законів, нормативних актів, що прямо чи і опосередковане зачіпають питання визначення податкових з

6.3. Критерії оцінки податкових систем:

При побудові податкової системи уряди країн постійно перебувають перед вибором: «Яку з наукових концепцій оподаткування обрати?», «Які з існуючих і потенційно можливих податків запровадити для забезпечення фінансових потреб суспільства?», та «Яких критеріїв дотримуватися при реалізації податкової політики держави?».

На основі відповіді на згадані питання уряди країн здійснюють розробку системи критеріїв оцінки та пріоритетних напрямів розвитку оподаткування з метою узгодження протиріч між інтересами держави, платника податків та отримувачів суспільних благ.

Як правило, будь-які аспекти реалізації податкової політики аналізують з позицій економічної ефективності і соціальної справедливості, проте в силу впливу великої кількості факторів досягнення абсолютно ефективних рішень є завданням практично нездійсненним. Крім того, складність зумовлюється практичною неможливістю повного задоволення всіх бажаних потреб членів суспільства на рівні цін Ліндаля, оскільки це коштувало б надто високим витратам зі сторони держави для виявлення переваг індивідів та їх практичної реалізації.

Таким чином, держава при проведенні податкової політики повинна враховувати надзвичайно велику кількість факторів для досягнення компромісу між ідивідуальними інтересами і суспільними пріоритетами. Тому, бажаними є відповідність параметрів реалізації податкової політики певним критеріям, які б не опирались лише на визначення суб'єктивно-абстрактних характеристик справедливості і об'єктивно-доцільних ефектів оподаткування.



Джозеф Юджин Стігліц

лауреат премії з економіки ім. А.Нобеля у 2001 році

На думку американського теоретика в сфері державного управління Дж. Стігліца, перелік критеріїв, які б були прийнятними для оцінки податкової системи держави включають в себе:

7. Відносна рівність податкових зобов'язань:

Даний критерій має безпосереднє відношення до ідеї справедливості, оскільки відображає бажаний розподіл податкових зобов'язань відповідно до

суспільно бажаних орієнтацій суспільства при заданих параметрах рівності по горизонталі і вертикалі. Проте, це на практиці є практично нездійсненним завданням, що зумовлює необхідність побудови відповідних шкал з врахуванням принципів отримуваних вигід і платоспроможності.

Перевагою принципу вигоди є врахування параметрів формування і розподілу бюджету з критерієм справедливості, що не враховує принцип

платоспроможності. При орієнтації на принцип справедливості податки «розглядаються як ціна, яку потрібно сплатити за послуги держави, на зразок того, як це відбувається при купівлі товарів індивідуального споживання. У даному разі враховується весь фіскальний процес і стає можливим

порівняння податків і видатків».¹⁶⁹

Недоліком принципу вигоди є неможливість використання розподільчої функції фіскальної системи, оскільки оподаткування, яке орієнтується лише на отримані вигоди обґрунтовує встановлення розмірів податків з сумами, які платники податків згодні сплачувати за суспільні послуги. Це в свою чергу, повинно співставлятися з реальними вигодами, які отримує індивід від користування послугами, що на практиці реалізувати досить важко через оцінку отриманими індивідами вигід. Оскільки відсутній ринковий механізм виявлення вподобань індивідів, на думку Б'юкенена політики у цьому випадку повинні опиратися на процес політичного вибору, коли платник податків вибирає між різними пакетами податків і видатків, виявляючи цим свої вподобання.

Принцип платоспроможності встановлює необхідність розподілу податкових зобов'язань у відповідності з можливостями платників податків. Складність реалізації даного положення зумовлюється важкістю визначення фактичної спроможності платника податків. Оскільки спроможність платника податків визначається тими наявними ресурсами, якими він володіє, то найбільш прийнятною базою для її оцінки є дохід. Проте, досить часто дохід важко піддається грошовій оцінці і не в повній мірі враховує фактичне багатство індивіда, його платоспроможність, наявність вільного часу та інші.

На думку Р. Масгрейва, вимірювання платоспроможності повинно враховувати не лише фактичний дохід, але і потенційно можливі надходження. Проте, визначення рівня податкового навантаження між різними класами і групами платників податків без проявів соціальної дискримінації в світовій практиці оподаткування вирішується за допомогою поєднання різних систем оподаткування: прогресивної, пропорційної і регресивної.

Західний теоретик Дж.С.Міль запропонував здійснювати розгляд принципу справедливості з точки зору «критерію жертви». Дана концепція ґрунтувалася на уявленні про те, що одна і та ж грошова сума має меншу цінність для багатого індивіда, ніж для бідного, тому неодинакові за розміром платежі можуть відповідати суб'єктивно однаковим пожертвам на потреби суспільства зі сторони різних індивідів, які є членами різних суспільних груп і прошарків. В подальшому, ця концепція знайшла логічне продовження в працях шведського економіста К.Вікселя та англійського А.Пігу.

2. Економічна нейтральність:

Основним об'єктом розгляду даного критерію є вплив податків на ефективність економічної поведінки платників податків. Платник податків.

здійснюючи свою господарську діяльність, веде себе відповідним чином і як суб'єкт системи, реагуючи на певні сигнали чи імпульси, які здійснюють інші учасники системи а також держава. В цьому контексті будь-який управлінський вплив зі сторони держави, в тому числі і щодо зміни податкової політики відразу оцінюється платником податків щодо потенційного впливу на його алокацію ресурсів, змінюючи при цьому його економічну мотивацію.

Реація платника податків на сигнали системи зумовлюється типом та способом мобілізації коштів державою а також впливом на індивіда тих чи інших податків.

Рівень спотворення економічної мотивації платника податків залежить від рівня впливу на його ресурси податку. В цьому плані податки доцільно класифікувати як :

- неспотворюючі (податки, як не спотворюють принцип відносної рівності податкових зобов'язань. Прикладом таких податків є акордний або паушальний податок);
- спотворюючі (податки , які впливають на алокаційну ефективність платника податків. Класичним прикладом спотворюючого податку є податок на вікна в середньовічній Європі. Проте, спотворюючі податки можуть мати як позитивний, так і негативний характер впливу. Так, податки, що вводяться державою з метою корекції неефективної алокації ресурсів можуть мати позитивний вплив, і в цьому випадку оподаткування буде носити коректуючий характер;
- коректуючі (змушують платника податків відмовитися від певної моделі алокації ресурсів, переваги якої досить часто зумовлені особливостями або провалами ринку).

Відсутність або відносна слабкість спотворюючого впливу податку називається економічною нейтральністю оподаткування, що хоча і засвідчує наявність державного втручання з відповідним обмеженням можливостей платників податків, проте залишає доступними ті альтернативні варіанти поведінки, які для платника податків характеризуються найвищою ефективністю.

3. *Організаційна простота:*

Однією з необхідних умов оцінки податкової системи є обсяг витрат на мобілізацію податкових надходжень. Витрати на обслуговування податкової системи включають в себе: витрати зі сторони держави на реалізацію технологій оподаткування, починаючи з визначення формалізованих норм оподаткування, функціонування апарату податкового примусу і контролю; та витрати платників податків на оплату праці податкових консультантів, адвокатів та інших осіб, що дозволяють вирішити питання податкових спорів, атакож витрати часу і зусиль на документування відповідних операцій, визначення, декларування і сплату податкових зобов'язань. Чим складніша податкова система, і чим більше варіантів поведінки для платників податків, які дозволяють зменшити податкове зобов'язання вона допускає, тим вищі витрати на її реалізацію.

4. Гнучкість оподаткування:

Критерій гнучкості оподаткування належить до різновидів критерію ефективності.

Гнучні податки означають можливість адекватної реакції оподаткування щодо зміни в динаміці макроекономічних процесів. З позицій підтримки макроекономічної рівноваги особливо привабливі податки, які автоматично (без спеціальних рішень щодо перегляду ставок, пільг тощо) реагують на зрушення в макроекономічній ситуації. Податок гнучкий у тій мірі, в якій йому властива подібна реакція. Гнучкі податки функціонують як вбудовані стабілізатори: у фазі підйому такі податки певною мірою стримують «перегрів» економіки, а в період спаду в деякій мірі віддаляють або навіть запобігають криза. Такий, наприклад, прогресивний податок на прибуток.

5. Прозорість податкової системи⁷⁰.

В дотриманні критерію прозорості податкової системи найбільш зацікавленими є платники податків., тому, є бажаним, щоб зміст і способи реалізації процесів оподаткування повинні бути в достатній мірі зрозумілі і прозорі для платника податків- отримувачу суспільних благ, який навіть у випадку не володіння достатнім обсягом знань повинен усвідомлювати закономірності оподаткування.

Серед кількох типів оцінки критеріїв податкової системи, найбільш поширеною є оцінка за критерієм ефективності. Даний критерій не враховує політичні, організаційні, морально -етичні та соціальні фактори, які впливають на функціонування податкової системи в цілому.

а) ефективності оподаткування

Ефективність реалізації податкової системи доцільно розглядати в двох аспектах:

по-перше, слід виділяти *тактичну* (поточну) ефективність, яка відображає взаємообумовленість понесених витрат і отриманого суспільного ефекту, тобто результату функціонування податкової системи в вигляді поступлення сум податків. Такий підхід до виявлення ефективності податкової системи обумовлений необхідністю виявлення всіх джерел доходів і мінімізації витрат при стягненні податків. Цей показник ефективності можна визначити як різницю між ВВП, що розподіляється державою у вигляді податків, і витратами стягнення (тобто чистий дохід держави від податкових поступлень), і як співвідношення цих сум з затратами з акумуляції коштів. Недолік даного методу полягає в тому, що не враховуються перспективні економічні і соціальні наслідки оподаткування;

⁷⁰ Стиглиц Дж.Ю. Экономика государственного сектора. Научный редактор перевода д. э. н., проф. Г.М. Куманин. -Издательство Московского университета 1997,- ИНФРА-М

по-друге, слід виділяти *стратегічну* (перспективну) ефективність. Цей показник виражає народногосподарський підхід, який ґрунтується на врахуванні цілісного впливу системи оподаткування на економічний розвиток. Саме це характеризує властивість податкової системи стимулювати вирішення задач щодо розвитку економіки не лише в найближчому майбутньому, але і в перспективі.

Одним з важливих показників, що характеризує ефективність податкової системи, є *коефіцієнт еластичності*, який дозволяє встановити такий рівень оподаткування (податкового навантаження), який забезпечує поряд з поступленням передбачених сум податків високі темпи економічного розвитку (приросту оподаткованої бази).

Для оцінки ефективності оподаткування використовують показник податкового мультиплікатора (M). В основі його визначення лежить коефіцієнт еластичності податкових систем. Модель мультиплікатора має вигляд:

$$M = 1/(1-5(1-C)), \text{ де}$$

B - гранична схильність до споживання;

C - гранична податкова ставка.

Чим більша податкова ставка і чим менша гранична схильність до споживання, тим менший податковий мультиплікатор. Зміна величини ВВП в результаті динаміки податкового мультиплікатора (M) визначають так:

$$M = T_m(-B(-C)), \wedge$$

M - зміна ВВП;
Т-

171

-зміна податкових поступлень .

З цієї залежності можна зробити висновок, що ріст податкових ставок і зниження споживання, що призводять до певного росту податкових поступлень (T), насправді скорочують можливий приріст ВВП (M), в набагато більших розмірах. При цьому необхідно рахувати часові лаги між зміною податкових ставок і впливом на величину ВВП.

З вищесказаного видно, що розумне і обґрунтоване зниження податків призводить до росту реального платоспроможного попиту населення і росту його витрат на купівлю товарів і послуг, тобто до зростання доходів суб'єктів господарювання, стимулюванню інвестицій та ін. Все це сприяє збільшенню ВВП, призводячи до зростання об'єму податкових поступлень.

Ефективність загалом характеризується відношенням ефекту до витрат ресурсів, які забезпечують його отримання, досягнення результату, а сама ефективність - це ефект, який припадає на одиницю витрат ресурсів, що були використані з метою одержання досягнутого результату.

Для податкової системи досить важко кількісно визначити критерій ефективності, оскільки результатом її функціонування є не тільки наповнення дохідної частини бюджету, а також створення сприятливого інвестиційного

¹⁷¹ Государственное регулирование рыночной экономики : Учебник. Издание 2-е. перераб. и доп. / Кушлин В.И. - общ. Ред. М.: Изд-во РАГС. 2005. -с. 482.

клімату в країні, стимулювання розвитку пріоритетних галузей економіки, перерозподіл доходів між різними категоріями населення та багато іншого.

Загалом, ефективними є податки, які мінімізують негативні наслідки свого функціонування для розподілу ресурсів.

Податки прямо чи опосередковано впливають практично на всі сфери суспільного життя як держави в цілому, так і окремої людини, внаслідок цього багато термінів, які належать до критеріїв, часто вживаються як синоніми. Найчастіше основна термінологія розшифровується так:

продуктивність - це кількісна характеристика витрат і результатів, тобто співвідношення результатів до витрат;

ефективність — певне співвідношення результатів, які були досягнуті в роботі, до поставлених кінцевих цілей. Існує декілька різновидів критерію ефективності для податкової системи:

Таблиця 6.2.

Критерії ефективності податкової системи

Критерій та індекс ефективності	Суть
Індекс концентрації	дає змогу визначити ті податки, за рахунок яких формується переважна частина доходів бюджету
Індекс дисперсії	визначає існування (або відсутність) податків з низьким обсягом надходжень, які ускладнюють систему оподаткування
Індекс ерозії	визначає ступінь відповідності фактичних баз оподаткування потенційним
Індекс запізнення збору	визначає своєчасність сплати податків платниками
Індекс конкретності	визначає простоту побудови системи оподаткування з мінімально можливою кількістю податків, які мають конкретні ставки оподаткування
Індекс об'єктивності	визначає наявність у більшості податків об'єктивно визначеної бази оподаткування.
Індекс витрат при зборі податків	дає змогу виявити, наскільки при зборі податків зведені до мінімуму витрати.
Коефіцієнт виконання планових надходжень податкових	розраховується як відношення фактичних надходжень до планових
Коефіцієнт своєчасності	характеризує своєчасність надходження коштів до бюджету

якість - характеристика результату чи процесу, за допомогою якого досягаються результати, з урахуванням точності, правильності,

обґрунтованості, завершеності й комплексності виконання . Показники якості зводяться до наступного:



Рис. 6.8. Показники якості податкової системи

Для оцінки якості оподаткування доцільно аналізувати такі показники, як:

- сукупне податкове навантаження - співвідношення сукупних податкових платежів до валового національного продукту;
- коефіцієнт якості сплати податків - співвідношення фактичних податкових надходжень за вирахуванням надходжень у negroшовій формі та надходжень від штрафів і фінансових санкцій до запланованих;

еластичність - відношення відносної зміни сукупних податкових надходжень до відносної зміни валового внутрішнього продукту. Коефіцієнт еластичності податкової системи показує, на скільки відсотків зміниться податкові надходження при зміні валового внутрішнього продукту (національного або регіонального продукту) на 1%. За умови, якщо коефіцієнт еластичності < 1 , то податкові надходження зростають більш високими темпами, ніж валовий внутрішній продукт, а питома вага податків в сумі ВВП збільшується; і навпаки, якщо коефіцієнт еластичності > 1 , то податкові надходження зростають менш високими темпами, ніж валовий внутрішній продукт. Питома вага податків в сумі ВВП зменшується;

стабільність - співвідношення доходу або матеріального становища платника податків після внесення змін в податкове законодавство до доходу чи рівня матеріального становища платника податків після внесення змін в податкове законодавство;

своєчасність - характеристика витрат часу на досягнення відповідних результатів до встановленого строку.

б) справедливості оподаткування

Питання для самоконтролю:

1. Що представляють поняття «система податків і зборів», «система оподаткування» та «податкова система»?

2. Які Ви можете назвати основоположні засади побудови податкових систем?

3. *Що таке податкова система?*
4. *Що на думку Горлова І. є суттєвими умовами податку?*
5. *Назвіть і обґрунтуйте принципи Адама Сміта.*
6. *Поясніть суть принципів Дж.Стігліца.*
7. *Які критерії оцінки податкових систем Вам відомі?*
8. *До чого зводиться оцінка ефективності оподаткування конкретної податкової системи?*
9. *Перерахуйте показники якості податкових систем.*
10. *В чому суть принципу справедливості оподаткування?*

Тема 7.

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА ДЕРЖАВИ

7.1. Суть і значення податкової політики. Методи її здійснення

«Вибори виграє і програє податкова політика» - ось азбучна істина будь-яких президентських і парламентських виборів другої половини ХХ ст., ігнорування якої дорого обходиться політикам. Новітня історія знає такі приклади. Джордж Буш (старший) був обраний Президентом США на хвилі популярності свого гасла: «Слідкуйте за моїми губами: нових податків не буде», але згодом позбувся президентства, не зумівши стримати обіцянки. Маргарет Тетчер позбулася посади прем'єр-міністра не в останню чергу/ через те, що наполягала на введенні подушного податку⁷.

Термін „політика” походить від давньогрецького слова „поліс” (місто-держава) та його похідних: „*poliHke*” (мистецтво управляти державою), „*poSheleia*” (конституція), „*poiiiez*” (громадяни), „*poШica*” (державний діяч). Єдиного визначення поняття „політика” немає. Ще Платон під політикою розумів мистецтво, здатність жити в умовах поліса, що ставить людину у певні поведінкові рамки. М.Вебер вважав, що політика — це прагнення до влади, її завоювання, утримання в різних великих суспільних колективах. Він розрізняв політику у широкому та вузькому розуміннях: у широкому — це політичні відносини, пов'язані з управлінням окремими сферами суспільного життя, а у вузькому — керівництво політичною організацією, передовсім державою.

Д.істон розглядає політику як реалізований владою розподіл цінностей, а Меркл твердив, що у своїх найкращих проявах політика — це шляхетне прагнення до справедливості та розумного порядку, а у найгірших — це корислива жадаба влади, сили, багатства.

Термін «політика» має досить багато значень, проте з тих що мають відношення до сфери оподаткування, найбільш точним варто визнати визначення політики як « мистецтва державного управління». Відповідно, під податковою політикою сприймається «мистецтво податкового управління», де субєктом управління є держава, а безпосереднім обєктом управління слугують податки та податкова система.

Так як податок -це передусім державні доходи, то податкова політика тотожна політиці державних доходів, які генетично пов'язані з витратами. Вказане визначає що оскільки політика державних доходів нерозривно пов'язана з політикою державних видатків. Тому в економічній теорії ці дві політики обєднуються одним терміном -фіскальна політика.

Ще однією характеристикою податкової системи держави є те, що вона завжди виступає частиною загальної соціально -економічної політики.

⁷ На по ги и финансовое право. №10.- 2009,-с. 186

Податкова політика (управління податковою системою) здійснюється за допомогою відповідних міроприємств (управлінських рішень) в сфері оподаткування.

Ці рішення визначаються цілями податкової політики і можуть займати широкий спектр від косметичних, коректуючих, поточних до реформаторських з суттєвими змінами податкової системи і помітними соціально -економічними рішеннями.

Як і у будь -якому управлінському процесі в податковій політики завжди існує співставлення цілей і результатів з тим, щоб своєчасно виявити їх небажані розходження і вносити необхідні коректування в рішення.

Податкова політика виступає в єдності цілей, засобів і результатів. Насправді, ця єдність досить відносна, оскільки має виключно складну причинно -наслідкову структуру, або, те, що на одному етапі є ціллю, на наступному -може стати засобом. Наприклад, зниження ставки податку і загального податкового тягара, будучи проміжною метою податкової реформи, може слугувати поштовхом (засобом) для розвитку виробництва, що можна розглядати як мету більш високого порядку.

Податкова політика -це діяльність держави, виражена в комплексі міроприємств, що здійснюються уповноваженими органами державної влади і державного управління в сфері оподаткування, що відображає класифікацію податків, методи і принципи оподаткування.

Податки будучи проявом суверенітету держави є одним з джерел фінансування всіх проявів діяльності держави і економічним інструментом реалізації інтересів суспільства, тому право оподатковувати завжди було беззаперечним правом держави. Податки, таким чином встановлюються в односторонньому порядку, відображаючи об'єктивні закономірності руху податкових відносин, що використовуються державою в податковій політиці.

Основоположним елементом реалізації податкової політики є податкове право, завдяки якому податкова політика виступає комплексом правових дій органів влади і управління, що визначає цілеспрямоване використання податкових законів.

Податкова політика є складовою фінансової політики держави, оскільки її суть і цілі обумовлюються соціально -економічним ладом суспільства, станом економіки і державних фінансів. В цьому ракурсі метою податкової політики є оптимізація централізованих через оподаткування коштів для перерозподілу національного доходу з метою зміни структури виробництва, територіального економічного розвитку, зростання рівня добробуту в суспільстві.

Завдання податкової політики зводяться до наступного:

- забезпечення держави фінансовими ресурсами;
- створення умов для регулювання економічного господарства країни;
- вирівнювання виникаючих в процесі ринкових взаємодій нерівності в рівнях доходів населення.

Податкова політика проводиться державою наступними методами:

-*управління* (полягає в організаційній і розпорядчій діяльності контролюючих органів, яка спрямована на створення ефективної системи оподаткування і ґрунтується на пізнанні і використанні об'єктивних закономірностей її розвитку);

- *інформування* (пропаганда) - діяльність податкових органів щодо доведення до платників податків інформації, необхідної для правильного виконання податкових зобов'язань, тобто інформації про діючу систему податків, зборів, обов'язкових платежів, методи їх обчислення і сплати та форми покарань у випадку недотримання існуючих норм;

- *виховання* полягає в доведенні до платників податків достовірної інформації про діяльність податкових органів, зміни в податковому законодавстві та інше. З метою підвищення рівня податкової культури в суспільстві в структурних підрозділах податкової служби України створено відповідні відділи, на які покладені обов'язки щодо організації робіт по комплексній пропаганді податкового законодавства;

- *консультування* здійснюється з метою роз'яснення відповідними працівниками податкових органів особам, що відповідають за виконання податкових зобов'язань положень законодавства про податки і обов'язкові платежі, застосування яких на практиці викликає певні суперечності та труднощі;

- *пільгування* надання права суб'єктам господарювання використовувати пільги щодо окремих податків і зборів;

- *контроль* представляє собою діяльність контролюючих органів з використанням спеціальних форм і методів щодо виявлення порушень законодавства про податки і збори, спрямовану на досягнення високого рівня податкової дисципліни серед податкоплатників.;

- *примус*- діяльність контролюючих органів щодо примусового виконання податкових зобов'язань шляхом застосування відносно недобросовісних платників податків штрафних та інших санкцій.

7.2. Критерії реалізації податкової політики

Як відомо, податки в руках одних можуть виступати знаряддям та інструментом стабілізації та економічного процвітання в державі, а в руках інших — засобом нестабільності і економічного саморуйнування. Ось чому, думаючи про формування державних грошових фондів за рахунок податків і податкових платежів та встановлюючи нові види і форми оподаткування, державницькі структури повинні проводити таку податкову політику, яка має паретооптимально поєднувати її інтереси держави, платників податків і громадян - виборців.

Будь-які зміни в оподаткуванні будуть суспільне корисними і виправданими, якщо вони нікому не завдають збитків і при цьому приносять декому користь. Досягнення оптимуму Парето в оподаткуванні потрібно розуміти як забезпечення фіскальних інтересів держави без погіршення

економічної ефективності господарювання платників податків, а, заодно й суспільного добробуту громадян-виборців, або покращення економічної ефективності діяльності платників податків без погіршення фіскальних інтересів держави і послаблення соціального захисту громадян-виборців¹⁷¹. Досягти цього можна за умови наукового поєднання наступних критеріїв:

- > критерій фіскальної достатності (інтереси держави);
- > критерій економічної ефективності (інтереси платників податків);
- > критерій соціальної справедливості (інтереси громадян-виборців);
- > критерій стабільності;
- > критерій гнучкості.

Критерій фіскальної достатності зводиться до того, що, проводячи податкову політику, необхідно забезпечити таку величину податкових надходжень, яка є оптимально бажаною, виходячи із проголошеної економічної доктрини. Досліджуючи значення даного критерію, просвітлюється чітка пропорційна залежність між нормою оподаткування і величиною податкових надходжень: чим вища норма оподаткування, тим вищі розміри податкових надходжень. Залежність цю можна відобразити простою математичною формулою:

$$y = A_1 \times T \times B \quad (7.1)$$

де y — загальна величина податкових надходжень;

A_1 — коефіцієнт регресії, який характеризує рівень залежності податкових надходжень від норми оподаткування, причому $A_1 < 1$;

T — рівень оподаткування в державі;

B — величина ВВП.

За допомогою графіка залежність між величиною податкових надходжень і рівнем оподаткування в державі відображається наступним чином (рис. 7.1):

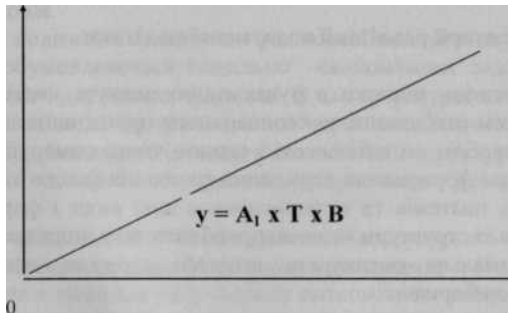


Рис. 7.1. Графік залежності величини податкових надходжень і рівня оподаткування в державі

¹⁷¹ Крисоватний А.І. Оподаткування і ринок: умови та можливості поєднання. Монографія - Тернопіль: Видавництво Карп'юка, 2000. - 246 с.

При нульовому рівні оподаткування, податкові надходження будуть відсутні. При збільшенні норми оподаткування, податкові надходження до бюджету будуть збільшуватись, хоча темпи росту податкових надходжень будуть повільнішими, ніж темпи росту норми оподаткування. Але процес цей повинен проходити не хаотично та спонтанно, а у відповідності до критеріїв економічної ефективності та соціальної справедливості.

Залежність економічної ефективності діяльності суб'єктів господарювання від рівня оподаткування досліджується через аналіз величини чистого доходу (прибутку) суб'єкта господарювання. Формула основного показника фінансово-господарської діяльності відображається наступним чином:

$$\text{ЧД} \begin{cases} \rightarrow 0, \text{ якщо } Д - (Н + ЗП + і І) \rightarrow 0, \text{ при } І \rightarrow 100\% \\ \rightarrow Д - (І + ЗІ І), & \text{якщо } І \rightarrow 0 \end{cases} \quad (7.2)$$

де ЧД — величина чистого доходу, прибутку; ЗП — заробітна плата; І — нарахування на зарплату; П — податки і податкові платежі; Д — величина доходу.

Враховуючи це, математична функція залежності критерію економічної ефективності від рівня оподаткування має вигляд:

$$\text{ЧД} = (ВД - ВД \cdot A_2) / T, \quad (7-3)$$

де ЧД — величина чистого доходу;

A_2 — коефіцієнт залежності чистого доходу від рівня оподаткування;

T — рівень оподаткування; ВД — величина валових доходів.

Причому:

$$A_2 / T > 1, \text{ якщо } T \rightarrow 100\% \quad (7.4)$$

Графік залежності має наступний вигляд (рис. 7.2):

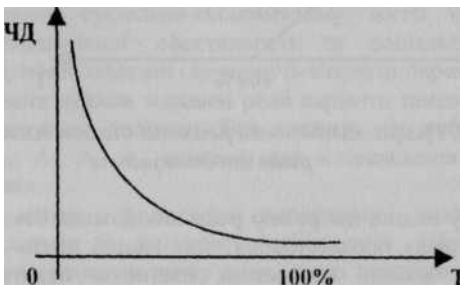


Рис. 6.2. Графік залежності величини чистого доходу і рівня оподаткування в державі

Із графічного зображення видно, якщо рівень оподаткування в країні прямує до 100%, то величина чистого доходу по гіперболічній кривій прямує до 0.

Суть критерію соціальної справедливості щодо встановлення рівня оподаткування необхідно розуміти в двох аспектах:

- скорочення реальних доходів конкретних платників внаслідок сплати податків та податкових платежів;
- повернення частини номінальних доходів до конкретних платників, перерозподілених у допомогою податків через бюджет у вигляді суспільних благ (національна безпека, правопорядок, охорона здоров'я, освіта, благоустрій та інші трансфертні платежі).

Перший аспект критерію соціальної справедливості відображається наступною функціональною залежністю:

$$РД=НД-А_3ТхБО, \quad (7.5)$$

де РД—реальні доходи платників податків;

НД — номінальні доходи платників податків;

A_3 — коефіцієнт залежності величини реальних доходів платників податків від рівня оподаткування;

Т —рівень оподаткування;

БО — база оподаткування.

Графічне зображення залежності реальних доходів платників податків від рівня оподаткування відображається наступним графічним зображенням (рис.8.3):

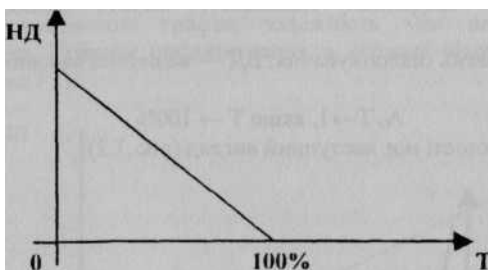


Рис. 6.3. Графік залежності реальних доходів платників податків від рівня оподаткування

З графіку видно, що розмір реальних доходів безпосередньо залежить від величини рівня оподаткування: чим вищий рівень оподаткування, тим нижчі реальні доходи конкретних платників податків. Другий аспект критерію соціальної справедливості відображається наступною функціональною залежністю:

$$СБ = A_4 \tau \times ПН \quad (7.6)$$

де СБ — фінансовані й бюджету суспільні блага та трансфертні платежі;
 τ — рівень оподаткування;
 A_4 — коефіцієнт залежності величини суспільних благ від норми оподаткування;

ПН — податкові надходження.

Відповідна графічна інтерпретація наведена на рис. рис.7.4.

Між величиною рівня оподаткування та розміром повернення раніше сплачених податків (правда це повернення відносно — через отримання фінансованих з бюджету суспільних благ та трансфертних платежів) існує певна параболічна залежність. При чому, збільшення норми оподаткування в державі веде до абсолютного зростання розміру трансфертних платежів з бюджету. Але темпи росту фінансованих з бюджету суспільних благ відстають від темпів росту рівня оподаткування.

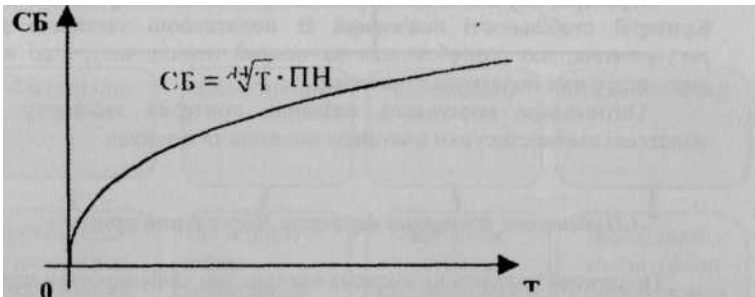


Рис. 7.4.Графік залежності фінансованих з бюджету суспільних благ і рівня оподаткування

В реальному суспільно-економічному житті критерії фіскальної достатності, економічної ефективності та соціальної справедливості взаємопов'язані, взаємозалежні і не можуть існувати окремо один від одного.

Для окремих держав можливі різні варіанти поєднання критеріїв при проведенні податкової політики. Все влечить від вибраних коефіцієнтів залежностей A_1, A_2, A_3, A_4 , основою для встановлення яких є економічна доктрина держави.

Важливе місце у проведенні оптимальної податкової політики в державі відводиться й критерію стабільності. Ніякий закон, навіть найкращий, не запрацює в певну силу, якщо постійно приймати до нього поправки та зауваження.

Стабільність податкової політики передбачає незмінність правового регламентування справляння податків та зборів на протязі певного

податкового періоду. За допомогою даного критерію досягається два позитивних явища:

- суб'єкти господарювання внаслідок існування стабільного законодавства, що регламентує податкові взаємовідносини із державою, в змозі правильно вибрати напрямки фінансової стратегії і отримати заплановані прибутки;
- покращується податкова робота як платників податків, так і органів державної податкової адміністрації.

Але необхідно зауважити і те, що податкова політика повинна бути стабільною тільки на протязі певного податкового періоду. Догматичність норм податкового регулювання входить в суперечку із реаліями економічного буття, і неврахування певних соціально-економічних змін у розвитку суспільства може призвести до непередбачених наслідків. Тому при проведенні податкової політики необхідно врахувати критерій гнучкості. Даний критерій передбачає, що внаслідок певних змін у соціально- економічному бутті суспільства необхідно змінювати прийоми, методи та форми державного регулювання економіки, зокрема і в сфері податків.

Критерій гнучкості діаметрально протилежний критерію стабільності. Критерій стабільності пов'язаний із податковою тактикою державного регулювання, що розробляється на певний період часу, тоді як критерій гнучкості є вже податкова стратегія.

Оптимальне врахування названих критеріїв забезпечує нормальні податкові взаємостосунки платників податків та держави.

7.3. Податкова доктрина держави. Фіскальний простір.

Податкова політика як система заходів, що здійснюються державою при оподаткуванні, визначається податковою доктриною держави.

Податкова доктрина - це концептуальні основи оподаткування певної держави у визначений період часу що реалізуються на практиці і містять узагальнене втілення основних принципів, норм і правил в межах загально - прийнятої фінансово - економічної політики.

Податкова доктрина часто відображає наступні питання:

- роль та значення податків в фінансовій системі держави;
- частка податків у ВВП і загальній сумі доходів бюджетної системи;
- співвідношення прямих і непрямих податків, визначення крайніх меж податкових вилучень для окремих галузей і сфер діяльності, для певних верств населення;
- прогресивність (регресивність оподаткування);
- податкові режими і їх роль на соціально - економічний розвиток суспільства, реалізацію функцій накопичення і споживання;
- форми і методи контролю податкових та контролюючих органів за діяльністю податкоплатників та їх вплив на рівень податкової культури в суспільстві.

На основі податкової доктрини формується податкова політика, яка часто може відходити від основних напрямів податкової доктрини або суперечити їй, шр зумовлюється вимогами коніфетних ситуацій або неефективними діями законодавчої та виконавчої влади.

Прийняття податкової доктрини, що є свідченням стабільності податкової політики держави повинно відбуватись не обов'язково у вигляді окремого законодавчого документу, але у вигляді загальної концепції, групи правил, загальних принципів і понять, яким буде відповідати здійснювана податкова політика.

В основі податкової доктрини лежать концепції оподаткування, випрацювані виходячи з існуючих в економіці держави обставин, проте базовими при цьому є державні пріоритети в оподаткуванні які визначають напрями податкової політики. Зазвичай, виділяють чотири напрями прояву податкової політики, див. рис. 7.5.

Напрямы податкової політики

Фіскальний	Економічний	Соціальний	Організаційний
	-----, ____ /		V _____ y
проявляється у наповненні податковими надходженнями казни держави	характеризує вплив податків на розвиток виробництва і підприємницької діяльності	визначає степінь справедливості оподаткування податками юридичних і фізичних осіб	пов'язаний з механізмами оподаткування, його організаційно - технічними формами і методами

Рис. 7.5. Напрямы прояву податкової політики

За умови надання переваги якомусь одному напрямку податкової політики відбувається відповідне зменшення впливу інших. Наприклад, надання особливої переваги фіскальній функції що проявляється у бажанні збору максимально великих сум податків в свою чергу зумовлює збільшення податкового тягара і формування економічно - неефективної та соціально - несправедливої податкової системи.

Податкова політика як сукупність науково обгрунтованих і економічно доцільних тактичних і стратегічних правових дій органів влади і управління здатна забезпечити потреби відтворення і росту суспільного добробуту.

В податковій політиці виділяють податкову стратегію і податкову тактику. Під *податковою стратегією* розуміють метод податкового передбачення з розрахунками на перспективу, згідно з якими видаляють позитивні та негативні сторони виконання дохідної складової бюджету, а також важливі тенденції суспільного розвитку. Виходячи з цього податкова стратегія, що розробляється державою повинна досягати наступних результатів:

- економічних: забезпечення економічного розвитку, послаблення диспропорцій ринкової економіки;
- соціальних - перерозподіл національного доходу в інтересах визначених соціальних груп шляхом стимулювання росту прибутку і недопущення падіння доходів населення;
- фіскальні - зростання надходжень у казну держави;
- міжнародних - зміцнення економічних зв'язків з іншими країнами, усунення несприятливих умов для платіжного балансу.

Податкова тактика - це сукупність практичних дій відповідних органів влади і управління щодо окреслення загальних питань оподаткування на майбутній період (місяць, рік).

Податкова тактика і податкова стратегія є незамінними, якщо держава намагається досягнути компромісу суспільних, корпоративних і особистих економічних інтересів.

Впродовж останніх років в контексті аналізу джерел потенційних податкових доходів особливо поширення набув термін «фіскальний простір».

Простір (від лат. *spatium*) — протяжність, вмістилище, в якому розташовані предмет і відбуваються події.

За визначенням одного з провідних фахівців МВФ (Міжнародного Валютного Фонду) П. Хеллера, фіскальний простір - це резерв бюджету уряду, який можна використати для виконання визначених цілей без впливу на фінансові позиції і стабільність економіки.

Даний термін використовується в діяльності МВФ як інструмент збільшення резервів бюджету для використання в визначених цілях без шкоди для фінансових позицій або стабільності економіки при прийнятті рішення про надання фінансової допомоги країнам. Зокрема, якщо МВФ визначає макроекономічне становище країни як потенційного отримувача допомоги, то одним з шляхів збільшення фіскального простору вважається залучення іноземних грантів на оплату інфраструктурних або соціальних програм. Проте, при цьому є ризик завдання шкоди макроекономічній стабільності через зростання витрат, з приділенням особливої уваги загрози інфляційних процесів і її зростаючому впливу на ріст і масштаби бідності в країні.

Масштаби потенційного фіскального простору на думку Нігерії Хеллера¹⁷⁴ повинні включати як можливості додаткової економії державних коштів шляхом раціоналізації витрат і проведення податкової реформи, так і додаткові ресурси, які можуть бути мобілізовані у вигляді позик чи і ранні. Для формування ефективного фіскального простору, уряд може використати наступні заходи:

зміни пріоритетів витрат. Одним з першочергових завдань, повинне бути скорочення непродуктивних витрат. І в Ірї цьому бажаним є зменшення фінансування військових витрат. Стимулювання росту заробітної плати так званих «фіктивних працівників». І навпаки бажаним є захист продуктивних витрат зокрема на охорону здоров'я та освіти, оскільки їх недофінансування призведе в майбутньому до необхідної їй «відновлення» втраченого ресурсу, що потребуватиме значних фінансових ресурсів;

підвищення ефективності. Впорядкування реалізації програм, зменшення корупції та підвищення якості управління шляхом зменшення адміністративного тягаря;

збільшення доходів. В країнах з низьким співвідношенням державних доходів до ВВП доцільним є розширення податкової бази і покращення системи збору податків. Для країн з низьким рівнем доходу оптимальною метою є забезпечення податкових поступлень нарівні 15% від ВВП;

збільшення обсягу запозичень. Оскільки внутрішні і зовнішні позики потребують обслуговування і погашення, то урядовці повинні оцінювати соціальну віддачу від вкладень, які фінансуються за допомогою позик. При прийнятті рішення про залучення позик обов'язково доцільно проводити аналіз віддачі проекту, що включатиме темпи зростання економіки, експортний потенціал, обсяг грошових переказів з-за кордону, рівень майбутніх процентних ставок, еластичність доходів, структуру боргу та умови нових позик; грошово -кредитна експансія. За умови використання додаткової грошової маси для забезпечення підвищених державних витрат повинні існувати чіткі обмеження на основі врахування потенційних інфляційних очікувань. Загалом цей захід є небажаним;

отримання більшого обсягу зовнішніх грантів. Цей захід є досить ефективним і оптимальним для країн з низьким рівнем економічного розвитку (загалом це відповідає зобов'язанням світової спільноти надавати допомогу країнам для досягнення Цілей розвитку, поставлених в Декларації тисячоліття) Отримання грантів створює набагато більший фіскальний простір

¹⁷⁴ Хеллер П. Фискальное пространство - что это такое и какого получить? Финансы & развитие. Июнь 2005.-с.32-33

в порівнянні з позиками, де необхідно враховувати рівень боргових факторів, навіть за умов, коли останні надаються на досить вигідних умовах;

проведення обгрунтованої макроекономічної політики. Непродуманість окремих складових макроекономічної політики можуть негативно позначитися на рівні грошових потоків від міжнародних кредиторів чи донорів. Тому, країни, які володіють розумною макроекономічною політикою мають більше шансів на збільшення об'єму фіскального простору.

7.4. *Механізм реалізації податкової політики*

Держава реалізує податкову політику через відповідний механізм, що представляє собою сукупність організаційно —правових норм і методів управління оподаткуванням, форм податкового контролю і податкового регулювання. Практичне застосування реалізації податкової політики здійснюється завдяки податковому законодавству яке регламентує організаційно -правові норми і методи управління оподаткуванням, податковий механізм.

Засобом реалізації податкової політики є податковий механізм. Взаємозв'язок податкової політики і податкового механізму з теорією оподаткування можна представити наступним чином:

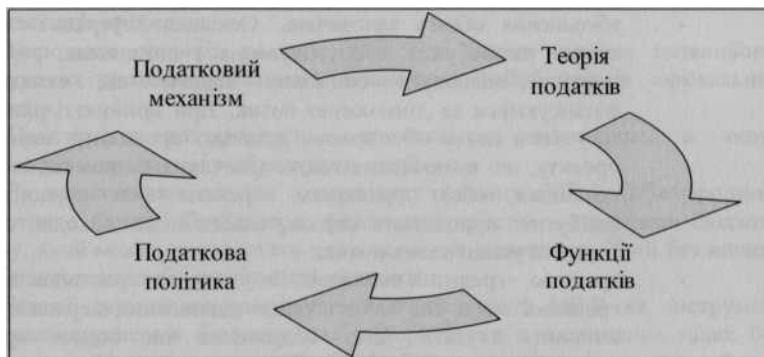


Рис. 7.6. Взаємозв'язок податкової політики і податкового механізму

В поняття податкового механізму включають наступні елементи: планування, регулювання і податкове адміністрування.

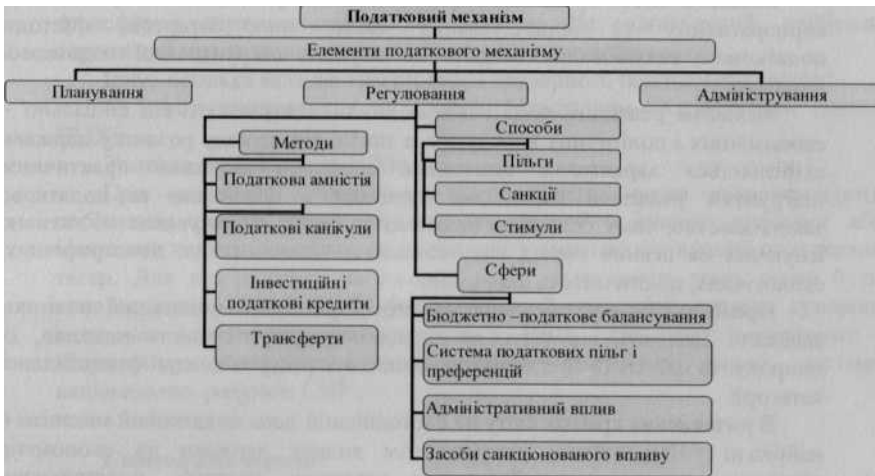


Рис. 7.7. Елементи податкового механізму

Одним з елементів податкового механізму є податкове регулювання. На думку проф. Поляка Г.Б. податкове регулювання -це система економічних заходів, оперативного втручання і хід виконання дохідної частини бюджету за допомогою податків. Кінцевою метою податкового регулювання є оптимізація та збалансування інтересів всіх суб'єктів податкових правовідносин -держави, господарюючих суб'єктів та населення.

Податкове регулювання є одним з найбільш динамічних і мобільних елементів податкового механізму та сфери державного управління в сфері оподаткування. Його основу складає система економічних заходів оперативного впливу в хід виконання податкових зобов'язань.

Кінцевою метою податкового регулювання є врівноваження суспільних , корпоративних та індивідуальних економічних інтересів. Методи податкового регулювання входять до науково обґрунтованої податкової концепції.

Механізм реалізації податкової політики в залежності від соціально - економічних і політичних передумов а також від періоду розвитку держави відрізняється характером податкової політики. Оскільки практичним підґрунтям реалізації податкової політики є фінансове та податкове законодавство, тому основною вимогою до нього є врахування об'єктивно існуючих на певний період часу соціально -економічних, демографічних, екологічних, політичних та інш. умов.

Ефективність використання механізму реалізації податкової політики залежить від того, як держава враховує сутність податків, їх природу, та настільки ефективно використовує ресурси кожної функції даної категорії.

В розвинених країнах світу на сьогоднішній день податковий механізм є найбільш універсальним інструментом впливу держави на економічні відносини в суспільстві. Змінюючи податкову політику, маніпулюючи інструментами податкового механізму уряди володіють можливістю стимулювати економічний розвиток або навпаки стримувати його.

7.5. Податковий тягар та податкове навантаження

Коли ми вибиваємо небагато грошей, нас вітають. Коли ж ми витискаємо надто мало, нас посилають до всіх чортів. Так, наша задача дуже делікатна. Ми повинні бути математиками і психологами. Податкоплатник -це таке змінне створіння. Інколи ми можемо взяти з нього небагато більше, ніж він зобов'язаний, а інколи треба задовільнитися трохи меншим.

Питання не в тому, щоб вираховувати скільки нам винні, а в тому, скільки можна вимагати, не збруючи проти себе суспільну думку. Існує межа, яку ні в якому випадку не слід переступати.

Ті, хто не знає законів, розплачуються за тих, хто знає закони надто добре...^{7.5}

¹⁷⁵ Еміль Фертмангель, директор департаменту прибуткового податку, персонаж п'єси Л.Вернейля і Ж.Берра «Школа податкоплатників».

При оподаткуванні відбувається втрата ефективності та зниження рівня добробуту що пояснюється втратою доходу в результаті сплати податку і є не чим іншим як податковим навантаженням або податковим тиском.

Загалом, не існує загальноприйнятої методики визначення рівня податкового тягаря. В макроекономічній теорії існує підхід, згідно з яким даний показник визначається як відношення загальної суми фіскальних вилучень до суми доходів фірм і домогосподарств (*ставка сумарного оподаткування доходів, або середня ставка податку*). \ рівень фактичного податкового навантаження на приватний сектор визначається *чистими податковими надходженнями*, які утворюються різницею між величиною загальних податкових надходжень до державного бюджету і сумою трансфертів держави приватному сектору. Це узагальнений, найбільш спрощений підхід до визначення податкового навантаження.

Існує декілька методів вимірювання надмірного податкового тягаря:

- 1) метод вимірювання за Дюпюї—Маршаллом—Харбергером (метод ДМХ);
- 2) метод вимірювання за Хіксом .

При визначенні податкового тягаря досить часто використовують порівняння ставок різних податків у аналогії з іншими країнами або минулими періодами, однак, це не дає змогу визначити сукупний податковий тягар. Для вимірювання загального рівня податкового тиску може бути використаний комплексний узагальнюючий показник частки сумарної величини всіх податкових платежів у ВВП (при його первинному і вторинному розподілах), який розраховується на основі системи національних рахунків СНР .

Ситуаційна вправа’.

Дайте власну оцінку описаній ситуації в творі Фредеріка Баста «Грабунок за законом». Прокоментуйте обґрунтованість скарг та претензій громадянина:

Жак Баном - винороб; Ляруш - збирач податків.

Л. -Ви заготовили двадцять бочок вина?

Ж. Так, завдяки сво їм працям і турботам.

- Потрудіться віддати мені шість бочок, причому найкращих.

- Як? Шість бочок з двадцяти? Боже мій! Ви хочете мене розорити. А дозвольте дізнатися, для чого вам потрібні ці бочки?

- Перша бочка піде на сплату державного боргу. У кого є борги, той зобов'язаний платити принаймні відсотки.

- Куди ж подівся позичений капітал?

- Це занадто довго розповідати. Частина його пішла на приготування зарядів, якими такі надиміли на славу. Інша - на платню тим, хто давав себе калічити в чужій країні, перш ніж спустошив її. А потім, коли ці витрати призвели до вторгнення до нас наших орузів-ворогів, вони не захотіли залишити нашу країну, не взявши грошей, які їй довелося позичити.

- Ну а яку ж я маю вигоду від цього?

- Можливість сказати собі: "як я пишаюся тим, що я француз, коли дивлюся на тріумфальну арку".

- / відчувати приниження, що залишаєш своїм спадкоємцям землю, обтяжену вічним боргом. Ну що ж робити? Доводиться платити борги, як би безглуздо не витратили їх. Але куди ж підуть інші?

- Це одна бочка піде на винагороду чиновників, на покриття витрат глави держави, на утримання суддів, які відновлюють ваше право на землі, які хоче привласнити собі сусід, робітників, які ремонтують дороги, священників, які хрестять ваших дітей, наставників, які навчають і виховують, і. нарешті вашого покірного слуги, бо й він не стане працювати як задрма.

- Отже, послуга за послугу? На це нема чого заперечити. Припустимо, що я краще б сам домовився із священником та шкільним вчителем, але не стану наполягати на цьому. Так і бути, беріть другу бочку. Але до шести бочок ще далеко.

- Чи не думаєте Ви, що двох бочок багато за вашу участь у витратах зо утриманню армії і флоту?

- Нажаль! Це, мабуть, і не багато в порівнянні з тим. чого вони коштували мені, віднявши у мене двох синів.

- Це абсолютно необхідно, щоб підтримувати рівновагу сил у Європі.

- Ах, боже мій! Рівновага залишилося б та саме, якщо б скрізь змінили ці сини наполовину, або на три чверті, але тоді б ми зберегли наших дітей і наші доходи ... Перейдемо мабуть до п'ятої боч ки ..

- Ця бочка відправиться до Алжису!

- У Алжир? ... Але яку ж послугу надають вони мені замість тієї амброзії, яка коштувала мені таких праць?

- Ніякої, до того ж ця призначена не стільки мусульманам, скільки істинним християнам, які постійно живуть у берберів.

- Але що ж вони там роблять, що могло бути корисно мені?

- Здійснюють набіги і в свою чергу страждають від набігів; вбивають інших і дають вбивати себе; наживають дизентерії та повертаються додому лікуються; будують села і заселяють їх мальтійцями, італійцями ... що живуть на рахунок вашої і багатьох інших бочок, за якими я ще прийду до вас.

- Змилюйтеся! То вже занадто! Я навідріз відмовляюся віддати вам цю бочку ... О Боже! Прокладати дороги в Атлаських горах, коли я не можу від сюди рушити з місця! Будувати гавані в Берберах, коли Гаронна день від дня міліє! Відібрати в мене моїх улюблених дітей для того, щоб мучити кабілів! Змуцувати мене платити за будинки, посіви, коней, яких віддають грекам і мальтійцям, коли навколо нас стільки бідняків!

- Бідняків? Та від них-то, від цих зайвих людей, і намагаються звільнити країну.

- Дякую покірно! Випроваджувати їх до Алжису на капітал, який дав би їм можливість жити і тут!

- Крім того, ви закладаєте там фундамент великої імперії, несете цивілізацію до Африки і покриваєте безсмертною славою вашу вітчизну. Подумайте гарненько про те, що через кілька тисяч років ви повернете ваші витрати сторицею. Так говорять усі, хто керує цією справою.

- Я наполягаю на своїй відмові.

- Тепер уже пізно вператися: ваш довірений встановив для вас збір в одну тонну, або в чотири бочки.

- Так, що правда то правда! Проклята слабкість! Мені самому здавалося, що чинив не розсудливо, коли надавав йому свої повноваження, бо що могло бути спільного між армійським генералом і бідним виноробом?

- Але спільне між вами - це, як ви самі бачите, вино, тому що ви виробляєте його, а він розпоряджається ним від вашого імені.

- Смійтесь з мене, громадянин збирач податків, я заслуговую цього. Але все-таки будьте розсудливі і залиште мені, принаймні, цю шосту бочку. Адже відсотки за державний борг сплачені, витрати на утримання глави держави покриті, утримання

державних службовців забезпечено, війна в Африці може продовжуватися. Чого вам ще треба?

- Зі мною не торгуються. Вам слід було раніше повідомити генералу про ваші наміри.

Тепер же він розпорядився вашим врожаєм винограду.

- Будь він проклятий! Але що ж, нарешті ви хочете зробити з моєї бідної бочкою .. ?

Спробуйте це вино: яке воно м'яке, смачне, густе, бархатисте!..

- Так, чудове! Чудове! Як воно стане в нагоді громадянину Д., фабриканту сукон!

- Громадянину Д., фабриканту? Що ви цим хочете сказати?

- Те, що він отримає з нього велику вигоду.

- Як? Що таке? Чорт забирай, якщо я що-небудь розумію!

-Хіба ви не знаєте, що громадянин Д. заснував чудове підприємство, вельми корисне для країни, але яке в підсумку приносить лише значний збиток?

- Усій серцем я шкодую його. Але я-то тут при чому?

- Законодавчі збори дійшли висновку, що якщо це буде продовжуватися, то пан Д. буде змушений краще працювати, або закрити свій заклад.

- Та що ж спільного між громадянином Д. і моєї бочкою?

- Законодавці вирішили, що якщо вони дадуть пану Д. трохи вина, взятого у вас, декілька гектолітрів зерна у ваших сусідів, декілька су з платні робітників, то його збитки перетворяться на доходи.

- Рецепт настільки ж безпрограшний, як і дотепний. Але чорт візьми, він страшно не справедливий. Як? Г-н Д. покрие свої збитки за рахунок мого вина?

- Ні, не за рахунок вина, а за рахунок його ціни. Це те, що називається заохочувальною субсидією. Ви виглядаєте здивованим! Хіба ви не бачите, яку? важливу послугу надасте вітчизні?

- Ви хочете сказати пану Д. ?

- Ні, саме вітчизні. Г-н Д. запевняє, що його бізнес буде процвітати завдяки такому порядку, а отже, і країна буде багатша.

- Який спритний обман! Як? Який-небудь нездара затіє дурне підприємство, розтратить свій капітал і, якщо зуміє відібрати у мене достатню кількість вина чи зерна, щоб покрити свої збитки, в цьому вбачають виграти для всієї країни?!

- Так розсудив ваш уповноважений; Вам не залишається тепер нічого іншого, як видати мені шість бочок і продати якомога вигідніше інші чотирнадцять.

- Ну, це моя справа.

- Так, але буде прикро, якщо ви не продасте їх за високою ціною. Адже є це багато потреб, на які знадобляться гроші.

- Знаю, знаю це шановний добродію!

- По-перше, якщо ви купите залізо для лагодження заступів і лопат, то згідно із законом заплатите за нього ковалеві вдвічі проти того, що воно коштує. Потім, якщо вам потрібно купити масло, м'ясо, полотно, кам'яне вугілля, шерсть, цукор, то кожен продавець на підставі того ж закону поставити вам їх у рахунок вдвічі дорожче.

- Але ж це гідко, жасливо, огидно!

-До чого ці скарги? Ви самі вашого представника ...

- Так дайте мені спокій з моїм представником. Я зробив дивний вибір, це правда. Але наступного разу не попадусь, я виберу.. простого і чесного селянина.

- О ні, ви знову оберете бравого генерала.

- Як?! Я знову виберу генерала, щоб роздали моє вино якимось африканцям і фабрикантам?

- Так, ви знову оберете його, я кажу вам це.

- Ну це вже занадто. Я не виберу його, якщо не захочу.

- Але ви захочете і неодмінно виберете.

- Нехай спробує, він побачить, з ким має справу.

- Побачимо. А поки прощайте. Я відвожу Ваші шість бочок і розділю їх, як вирішив ваш генерал.

Питання для самоконтролю:

- 1. Розтлумачте термін «податкова політика».*
- 2. Які завдання податкової політики Вам відомі?*
- 3. Назвіть критерії реалізації податкової політики.*
- 4. В чому суть критерію фінансової достатності?*
- 5. Чиї інтереси відображає принцип економічної ефективності?*
- 6. Врахування чийх інтересів потрібно здійснювати при оцінці принципу соціальної справедливості?*
- 7. Що включає в себе поняття фінансова доктрина держави?*
- 8. Які напрями фінансової політики Вам відомі?*
- 9. Яким чином можна збільшити фінансовий простір держави?*
- 10. назвіть елементи податкового механізму.*