

Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ

Основні терміни і поняття: податок, податкова система, бюджет, теорії податків, функції податків, класифікація податків

1.1. Еволюція податків

Виникнення та становлення податків і оподаткування пов'язано з соціально-економічним розвитком держави і суспільства. Різні науковці по-різному ставляться до визначення періодів еволюції податків, виходячи з їх економічного змісту, функцій, які вони виконують, співвідношення прямих та непрямих податків тощо (таблиця 1.1). Найбільш поширеним уявленням сьогодні є існування трьох етапів розвитку податків: перший етап охоплює стародавній світ і початок середніх віків, другий – XVI – XVIII ст., третій етап припадає на XIX ст. і продовжується по наші часи.

Перший етап пов'язаний із зародженням оподаткування. Він характеризується нерозвиненістю і випадковим характером податків. Основним джерелом доходів держави були не податки, а здобич, отримана у війнах, контрибуції, данина з переможених народів, дарування, добровільні підношення.

Історичні підвалини виникнення податків було закладено ще у стародавні часи, коли державні утворення перебували в процесі формування. На ранніх стадіях існування людства саме жертвоприношення були першими податками. З одного боку, первісні люди намагалися задобрити Бога, з іншого – формували резерв зі здобичі, частини врожаю, який використовувався племенем у разі настання будь-яких форс-мажорних обставин. Однак жертвоприношення не було заснованим виключно на добровільних засадах і, таким чином, становилося примусовою виплатою або податком.

У рабовласницькому ладі податки мали переважно натуральну форму. Вони стягувалися у вигляді оброку, трудових повинностей, участі у певних суспільних заходах (спортивних змаганнях, озброєння бойових кораблів, участь у військових походах). Більшість податків запроваджувалася винятково у випадку військових дій, тоді як у мирні часи населення податки майже не сплачувало. При цьому, у разі перемоги платнику повертався його внесок частиною отриманої здобичі.

Підходи науковців до періодизації становлення та розвитку податків

| Дослідники | Періоди розвитку податків | Характеристика періодів |
|-------------------|---------------------------|---|
| Селігман Е. [71] | I етап | Переважає ідея дару |
| | II етап | Проведення паралелі між податком і проханням держави про підтримку |
| | III етап | Закріплення ідеї допомоги, що надається державі |
| | IV етап | Поширення ідеї про жертву, що приноситься народом в інтересах держави, при якій громадянин відмовляється від коштів в інтересах суспільного блага |
| | V етап | Домінування ідеї обов'язку сплати податку |
| | VI етап | Поява ідеї примусу з боку держави |
| | VII етап | Виникнення ідеї певної частки або окладу, встановленої урядом незалежно від волі платника |
| Хайнрайх Х. [143] | I стадія | Домінування неподаткових доходів держави. З податкових платежів переважаючими є традиційні натуральні прямі податки |
| | II стадія | На перший план виходять непрямі податки, особливо мито на зовнішню торгівлю |
| | III стадія | Слабка роль традиційних прямих податків |
| | IV стадія | Головна роль належить внутрішнім акцизам та податку на продаж, які витіснили мито |

Продовження таблиці 1.1

| | | |
|-------------------|--|---|
| | V стадія | Основою податкових систем стають прямі податки на особисті доходи і прибуток корпорацій |
| Масгрейв Р. [95] | рання стадія | Головним елементом податкової системи виступає поземельний податок. Набувають поширення окремі акцизи та фіскальні монополії. З'являється податок на заробітну плату. Найбільш ефективним стає митне оподаткування зовнішньої торгівлі |
| | пізня стадія | Значне розширення об'єктів оподаткування, вдосконалення його форм та методів. Зростання впливу на бюджетно-податкову систему економічних, соціально-політичних, ідеологічних факторів. Прибуткове оподаткування будується під впливом вимог принципу рівності з урахуванням подальшої централізації функцій державного управління. Ідея податкової справедливості поширюється і на сферу непрямих податків. |
| Янжул І. І. [158] | I етап: стародавній світ – початок середньовіччя | Нерозвиненість та випадковий характер податків. Переважання неподаткових доходів. |
| | II етап: XVI – XVIII ст. | Податки починають виступати в якості постійного джерела фінансування доходів держави. Поява великої кількості нових податків. Основна роль відводиться непрямими податкам. |
| | III етап: XIX ст. – наші часи | Податки перетворюються на основне джерело державних доходів. Виникають більш зрілі та удосконалені форми оподаткування. Формуються податкові системи, які включають відносно невелику кількість найбільш ефективних у фінансовому і соціальному відношенні податків. |

У ті часи з'явилися податки спочатку у розмірі 1/6 від виробленого продукту (за правління шумерського царя Нарам-Суена), а потім вже церковна (податок на користь церкви) та «світська» десятина (податок на користь впливових князів). Під десятиною розумілася десята частина зі всього, що добувала своєю працею людина: «Всяка десятина від землі, чи від засівів із поля, чи від плодів із дерева, буде Господеві... Десятина з великорослої чи з дрібної скотини; десятина з усього, що проходить під гирлигою пастуха, буде свята Господеві» [Левит 27: 30-32].

Розвиток та зміцнення товарно-грошових відносин у суспільстві сприяють тому, що податки приймають виключно грошову форму.

Історик П. Н. Павлов провів цікаве дослідження розмірів данини, які сплачувала Русь Золотій Орді: на душу населення річна величина данини складала 1-2 рублі у сучасній вартості.

В епоху раннього середньовіччя основними державними доходами були домени (доходи від використання державного майна, казенних земель і лісів) та регалії (фіскальні права, дохідні прерогативи казни, які остання брала в своє виняткове користування, вилучивши їх з приватного обороту). Державні потреби легко задовольнялися без використання податків.

Перші ознаки сучасної податкової системи з'явилися у Стародавньому Римі, коли було засновано *фіск* – приватну казну імператора, яка згодом перетворилася у загальнодержавний центр Римської імперії, де були акумульовані всі види державних доходів, у тому числі податки і збори. Об'єктами оподаткування були раби, велика рогата худоба, майно, земля, нерухомість. Тобто спершу з'явилися прямі реальні податки.

Декілька пізніше в римських провінціях було проведено перепис населення, за яким їх мешканці почали обкладатися подушним податком. Таким чином прямі податки були доповнені ще й особистими податками.

Також сплачувалося мито за право здійснення будь-яких дій «перевіз» - за перевіз через річку, «торгове мито» - за право влаштувати ринки.

Перші непрямі податки представлені податком з торговельних угод, ставка якого коливалася у межах від 1 до 4 % суми угоди; митом, яке стягувалося при перетинанні зовнішніх кордонів держави; акцизами на внутрішнє споживання, сіль та деякі інші продукти.

Таким чином, на першому етапі еволюції оподаткування були впроваджені найбільш прості форми прямих та непрямих податків, які не вимагали складної системи розрахунку і обліку.

У цей період було закладено основи декларування, коли громадяни, у залежності від розміру майна, поділялися на декілька класів. Незаможні податків не сплачували та звільнялися від воєнної служби.

Слабкість державної влади не дозволяла мати розвинутий фіскальний апарат. Тому спочатку право збирання податків було надано відкупникам, які мали внести у державну казну у певний строк певну суму податків у натуральній чи грошовій формі, яку вони стягували з населення. Неконтрольованість їх дій призводила до суттєвих зловживань, недонадходжень податків у казну.

Із формуванням державного апарату почали зароджуватися перші механізми цивілізованого стягнення податків. Так, за наказом римського імператора Августа Октавіана в усіх провінціях було створено фінансові установи, які збирали податки та здійснювали контроль за їх сплатою. Декларування майна громадян становиться обов'язковим.

На *другому етапі* розвитку оподаткування податки стають постійним джерелом державних доходів, хоч і не займають лідируючих позицій. Утримання регулярної армії і розширення адміністративного апарату вимагають суттєвих фінансових ресурсів. Введені податки відрізняються своєю різноманітністю. Вони вимагають більш складної системи обліку і визначення об'єкта оподаткування і податкової бази.

Основу податкових систем складали непрямі податки у вигляді акцизів за реалізацію або ввезення товарів і фіскальні монополії (повна або часткова монополія держави на виробництво і продаж деяких товарів (спиртні напої, тютюнові вироби, сіль і т. ін.) з метою збільшення за цей рахунок доходів державного бюджету). З прямих податків основними були поземельний та подушний.

У другій половині XVII століття в Сілезії збирали податок на худобу, подимний збір, «м'ясний пфеніг», податок на виробництво заліза, вапна, на сукновальні, на скловарні і т. ін.

Яскравим прикладом подальшого процесу розвитку оподаткування, який відображує економічний стан держав у пізньому середньовіччі, є Русь часів правління Петра Першого. Воснні кампанії, будівництво флоту та міст вимагали суттєвого збільшення

казни. Петро I добре розумів, що податки - основне джерело багатства держави, тому одним з правил його фінансової політики було: «Вимагай неможливого, щоб отримати найбільше з можливого». Петро I удався до обкладення податками усіх статей господарського життя, які тільки можливо було обкласти. Спочатку він розширив непрямі податки, не роблячи перетворень прямих.

Так, поземельний, подушний та прибутковий податок були доповнені багатьма іншими. В результаті з'явилися податки на приватний рибний лов, лазні, заїжджі двори, млини, пасіки, стайні і майданчики, де робився торг кіньми. Були введені державні монополії на торгівлю багатьма товарами. Наказом від 1 січня 1705 року був монополізований продаж солі, її стали продавати удвічі дорожче за ту ціну, по якій сіль доставляли в казну підрядники. Крім того, був монополізований продаж алкоголю, дьогтю, крейди, риб'ячого жиру, сала, щетини. Була значно розширена торгівля казенними товарами.

Податками обкладалися народження, весілля, похорони, борода, відмова від хрещення і введено особливий податок на тих, хто не був членом православної церкви.

Тоді ж почав стягуватись гербовий збір - на комерційні документи, юридичні і інші акти, що фіксувалися на спеціальному гербовому папері, який уряд продавав за надзвичайно високими цінами. Підмосковні селяни були обкладені податком у вигляді ганчір'я.

Фіскальні органи відіграють все більш вагому роль у державному управлінні. На Русі для управління стягненням податків Указом Петра I від 1699 р. в Москві засновується Бурмистерська палата, пізніше перейменована в Ратушу, чиновники якої винаходили нові способи збільшення державних доходів. А у 1711 р. було сформовано Сенат, якому доручався збір державних доходів з приписом «грошей як можливо (більше) збирати ... і ... вчинити фіскалів у всяких справах». У 1717 р. йому на заміну прийшли фінансові колегії, які відали державними доходами і витратами.

В результаті посилення податкового тиску російське золото втікало з країни, знаходячи привабливіші об'єкти інвестування в Голландії, Франції, Англії. Щоб змінити виниклу ситуацію, Петро видав закони, які перешкоджали втечі приватного капіталу. Він ввів жорстку систему митного контролю, яка і понині (звичайно, в змінній формі) досить справно працює.

У 1724 р. був введений загальний митний тариф, який мав протекціоністську спрямованість. Він захищав російський внутрішній ринок від іноземних конкурентів, одночасно заохочуючи приплив дефіцитних товарів.

Результатом податкової реформи часів Петра I було значне посилення податкового тягара на населення шляхом збільшення кількості і розміру податків та залучення до оподаткування нових груп платників. Однак ця реформа стала новим етапом фінансової історії країни: відбулася істотна зміна всієї системи прямих податків. Був введений єдиний грошовий податок - подушна подать, який замінив десятки дрібних подвірних зборів і повинностей. Це дозволило стабілізувати і уніфікувати фінанси країни в цілому. Податки стали виконувати не тільки фіскальну, а й регулюючу функцію.

Тим часом в Україні прямі податки теж відігравали другорядну роль. Так, у 1796 р. подушної податі збиралося 33 % від усіх доходів, а непрямі податки складали 43 % (майже половину цієї суми приносили питні податки).

У світі відбувається формування перших податкових систем, заснованих на наукових принципах (А. Сміт, А. Вагнер).

Третій етап еволюції оподаткування характеризується визначенням податків основним джерелом доходів бюджету держави. Об'єктивні процеси зростання промислового виробництва, розвиток фондового ринку, поява нових форм підприємницької діяльності, збільшення доходів населення привели до збільшення видатків на утримання державного апарату, що потребувало додаткового фінансування.

Податки виступають важливим регулятором економічного розвитку суспільства. Їх кількість значно зменшується, однак розширюється база оподаткування. У ХХ столітті формуються податкові системи, які налічують невелику кількість найбільш ефективних податків. До них були віднесені індивідуальний прибутковий податок, податок на прибуток корпорацій, соціальні податки, специфічні акцизи, мито. В 1954 р. у Франції вперше було впроваджено податок на додану вартість як форму універсального акцизу.

Домінуючими у податкових системах більшості економічно розвинених країн стають прямі податки, особливо ті з них, платниками яких є фізичні особи.

Податкові реформи, що проводяться, за мету ставлять дотримання принципів загальності та справедливості в оподаткуванні, що реалізується через встановлення прогресивної шкали ставок з індивідуального прибуткового податку, уніфікацію податкових систем світу по основних податках, гармонізацію національних податкових законодавств.

Процес гармонізації податкових систем полягає в уніфікації структур і принципів оподаткування, загальних векторах податкових реформ та узгодженні національного податкового права і податкової політики різних держав. Єдиний підхід до формування основних елементів податкової системи дозволяє протистояти податковій злочинності, відтоку капіталів з країни, сприяє ефективній співпраці у різних галузях економіки.

Враховуючи розширення міжнародних економічних зв'язків, надзвичайно важливо створити умови для універсалізації підходів до формування національних податкових систем. Лише та держава, яка зможе сформувати несуперечливу, прозору та конкурентоспроможну податкову систему, адекватну до вимог світового співтовариства, отримає вигоди від зростання масштабів глобалізації.

Ускладнення податкових систем, запровадження і поширення декларування доходів і майна вимагає розвиток державного апарату контролю за оподаткуванням. З'являються спеціальні інститути підготовки державних податкових чиновників, відпрацьовуються технічні прийоми збирання податків.

Податкова служба є базовим інститутом будь-якої економіки з наступних причин: по-перше, на ній лежить місія регулювання внутрішньодержавного і зовнішньоторговельного обороту, збору мита та податків, тобто поповнення державної скарбниці; по-друге, вона, як інструмент протекціоністських заходів держави, забезпечує економічну безпеку країни, по-третє, в період реформування державних, політичних, правових, соціальних та інших перетворень у суспільстві особливо висока роль податкової служби у розвитку провідних галузей вітчизняної промисловості, аграрного сектора, сфери послуг, курортної індустрії. Тому досконалість, працездатність, раціональна структура податкових органів є важливим фактором ефективного функціонування податкової системи, наповнення бюджету держави.

1.2. Концепції розвитку теорій податків

Розвиток економічних теорій в податковій сфері безпосередньо пов'язаний з розвитком держави та зміною характеру використання державних доходів. Процес оподаткування здійснюється державою та залежить від ступеня її розвитку. Тому дослідження природи податків, необхідності їх застосування вивчалось у межах вчення про державу та було обумовлено потребами держави та суспільства.

Багато науковців і економістів у різні часи висловлювали свої думки про роль податків у житті суспільства та функціях держави щодо побудови податкової системи. Українська та російська наука не залишилася осторонь. Надзвичайно вагомий внесок у становлення та розвиток теорій оподаткування внесли такі відомі російські та українські державні діячі, просвітителі, науковці, економісти XVII – XX ст. як С. Ю. Вітте, І. Я. Горлов, А. О. Ісаєв, В. О. Лебедев, І. Х. Озеров, І. Т. Посошков, О. М. Радищев, М. М. Сперанський, М. І. Тургенев, І. І. Янжул та інші.

Еволюція уявлень про природу податку, його функціональне призначення відбувалася в залежності від етапів розвитку держави. Можна виділити сім етапів формування уявлень про природу оподаткування. Спочатку панівною була ідея дару. В середні століття індивідуум робить подарунок уряду. На другій стадії уряд смиренно благав або просив народ про підтримку. На третій стадії ми зустрічаємося з ідеєю допомоги, що надається державі. На четвертій стадії з'являється ідея про жертву, принесену індивідуумом в інтересах держави. Він тепер відмовляється від будь-чого в інтересах суспільного блага. На п'ятій стадії у платника з'являється почуття обов'язку. Лише на шостій стадії зустрічаємо ідею примусу з боку держави. На сьомій стадії ми бачимо ідею певної частки чи окладу, встановлених або обчислених урядом поза всякою залежністю від волі платника [6].

З розвитком поглядів на роль держави у суспільно-економічному житті формувались і концепції оподаткування, які знайшли своє відображення у теоріях податків.

Податкова теорія – це система наукових знань про сутність і природу податків, їх роль і значення в житті суспільства.

Податкові теорії являють собою моделі побудови податкових систем держави різного ступеня узагальнення. Існують як узагальнені

розробки (загальні теорії податків), так і дослідження з окремих питань оподаткування (окремі теорії податків).

Основні теорії податків як наукові концепції почали формуватися у XVII ст., коли податки із випадкових і несистемних платежів перетворюються у постійне джерело доходів бюджету, що викликало обурення населення. Ця ситуація вимагала від фінансової науки теоретичного обґрунтування такого явища, як податки. Пік у створенні наукових шкіл та розвитку податкових теорій припадає на XVIII—XIX ст.: держава почала приймати активну участь у вирішенні проблем економічного регулювання, розподілу доходів, соціального забезпечення, і виникає необхідність створення податкової ідеології. На початку XX ст. набули широкого розповсюдження концепції активного державного втручання в економіку, у тому числі із застосуванням податкових інструментів, що істотно вплинуло на розвиток сучасних теорій податків.

Теорії податків мають розгалужену структуру (рис. 1.1).

Загальні теорії податків

Теорії обміну ґрунтуються на відшкодувальному характері оподаткування: через податок громадяни як би купують у держави послуги з підтримки правопорядку, охорони здоров'я та ін. Ці теорії відповідали умовам середньовічного ладу з пануванням договірних стосунків. До теорій обміну можна віднести атомістичну теорію, теорію податку як страхової премії, теорію насолоди.

Атомістична теорія (XVIII ст.) є різновидом теорії обміну. Її сутність полягає у тому, що податок є результатом договору між громадянами і державою, згідно з яким підданий вносить державі плату за охорону його особистої і майнової безпеки, захист від зовнішніх ворогів та інші послуги, що вимагає коштів на утримання державних органів. У теорію закладений постулат, що будь-яка держава ефективніше охороняє свій народ, ніж він здійснював би особисту охорону самостійно.

Основоположники цієї теорії французькі просвітники С. де Вобан (1707 р. - *теорія суспільного договору*) і Ш. Монтеск'є (1748 р. - *теорія публічного договору*) визначали, що піддані мають віддати частину свого майна, щоб бути упевненими в іншій частині і спокійно користуватися нею. Пізніше, у 1752 р., шотландський економіст Д. Юм у своїй *теорії фіскального договору* визначив, що

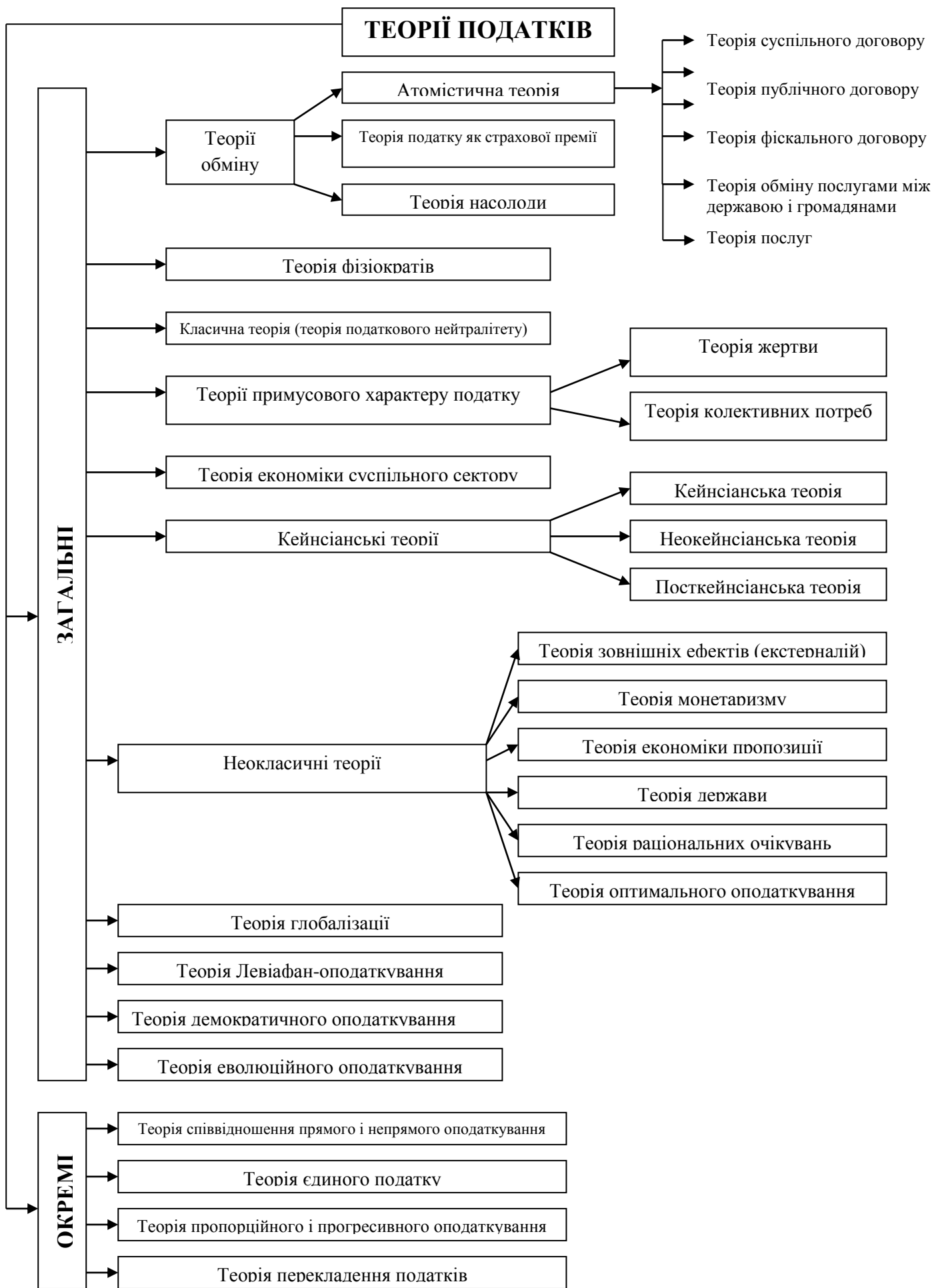


Рис. 1.1. Теорії податків

помірні податки призводять до загального економічного зростання країни. Продовженням цієї теорії стала *теорія обміну послугами між державою і громадянами* видатного французького мислителя Ж. Ж. Руссо (1762 р.), за якою стверджувалося, що податок є платою за участь окремих осіб в житті суспільства. У податковій *теорії послуг* англійського політеконома Дж. С. Мілля (1848 р.) також просліджується теза, що кожен громадянин держави обов'язково повинен отримувати від неї послуги у вигляді допомоги та підтримки, сплачуючи за це податки.

Однак у всіх теоріях, побудованих на договірних умовах між підданими і державою, немає ніякого певного зв'язку між сумою сплачених податків і отримуваними від держави вигодами.

Теорія податку як страхової премії (XIX ст., засновники англійський економіст Дж. Мак-Куллох, французький державний діяч А. Тьєр) визначала необхідність сплати податків на випадок настання будь-якого ризику: пожежі, війни і т. ін. Однак це не страхування у його класичній формі, коли застрахована особа у разі настання страхового випадку одержить суму відшкодування. Навпаки, громадяни повинні заздалегідь профінансувати державні органи, щоб вони забезпечили необхідний рівень безпеки та правопорядку та попередили настання ризикового випадку. Сума податку визначається пропорційно сумі доходу або майна, тому що витрати з охорони і захисту повинні розподілятися по сумі власності, що охороняється.

Теорія насолоди (XIX ст.). Її засновник – швейцарський економіст Ж. Сімонд де Сімонді – вважав, що платник за допомогою податків купує для себе насолоду: від суспільного правопорядку, правосуддя. Тобто за сплачені податки уряд охороняє та захищає своїх громадян. І платник має сплатити податки з чистого доходу, а не з капіталу.

Теорія обміну була актуальною до кінця XIX ст. Представники французької фінансової школи П. Леруа-Больє і Р. Стурм відстоювали теорію обміну, розглядаючи податок як необхідну плату за послуги. Вони вказували на негативний вплив податків на промисловість, виступали за обмеження права уряду встановлювати податки, проти розширення поняття податків і звернення податкових ресурсів на покриття громадських потреб незаможних класів.

Теорія фізіократів (XVIII ст.). Фізіократи, до найбільш яскравих представників яких можна віднести французьких економістів Ф. Кене, О. Мірабо, А. Тюрго, ґрунтуючись на своєму вченні про чистий

доход, вважали, що теоретично всі існуючі податки можна замінити одним податком на чистий продукт – земельним. Цей податок є прямим, визначається на основі кадастру і стягується тільки із землевласників у сумі $2/7$ від земельного доходу, оскільки доходи усіх інших класів складаються з «необхідних» витрат виробництва. На думку фізіократів, таким чином був реалізований принцип соціальної справедливості, оскільки обкладалися безпосередньо ті доходи, які були одержані єдиним продуктивним класом у суспільстві.

Переконавання школи фізіократів можна звести до реалізації трьох основних принципів оподаткування: 1) воно має бути ґрунтоване безпосередньо на самому джерелі доходів; 2) воно повинно бути у відомому постійному співвідношенні з цими доходами; 3) воно не повинно бути занадто обтяжено витратами стягування. Ця теорія є передвісником теорії перекладання податків, теорії єдиного податку, а також співзвучна теорії пропорційного оподаткування.

Класична теорія (теорія податкового нейтралітету) – кінець XVIII – перша половина XIX ст. До найбільш яскравих представників класичної школи можна віднести англійських економістів В. Петті, А. Сміта, Д. Рікардо, Дж. С. Мілля, якими податки вважалися чистими збитками для суспільства.

В. Петті зроблена спроба систематизувати всі податки і збори. Він досліджував, яким чином можна послабити причини невдоволення платників сплатою податків: «як би не був великий податок, але, якщо він лягає на всіх пропорційно, ніхто не втрачає через нього якого-небудь багатства. Найбільше дратує людей обкладання їх більш високим податком, ніж їх сусідів. Люди приходять в обурення при думці, що зібрані гроші будуть розтрачені на звеселення, чудові видовища, тріумфальні арки і т. ін.» [109].

В рамках класичної школи політичної економії аксіомою було положення А. Сміта, що кожна людина, переслідуючи власну вигоду, одночасно служить інтересам суспільства (в цьому суть принципу «невидимої руки»).

За розумінням основоположника класичної політичної економії А. Сміта, лише витрати на оборону та утримання урядового апарату необхідно компенсувати податками, об'єктом оподаткування якими є земля, праця і капітал. Решта витрат повинна покриватися за рахунок мита, яке розраховується пропорційно наданим суспільним послугам. Оскільки податки носять безоплатний характер, мито і збори не

повинні розглядатись як їх аналог, тому що мають частково компенсуватися наданням послуг або дозволів.

Адам Сміт у своїй праці «Дослідження про природу і причини багатства народів» (1776 р.) вперше сформулював чотири основні наукові принципи оподаткування:

- справедливість – рівний обов'язок громадян платити податки пропорційно своїм доходам;
- визначеність – сума, спосіб, час платежу повинні бути наперед відомі платнику податків.
- зручність – справляння податку не повинно завдавати платнику незручності за умовами місця і часу.
- економія – витрати з вилучення податків повинні бути менше, ніж сума самих податків.

Д. Рікардо, як і А. Сміт, гостро критикував податки на капітал і вважав, що при збільшенні рівня споживання при незмінних обсягах виробництва податкове навантаження на капітал значно збільшиться, що підірве виробничий потенціал підприємства та зменшить його потенційні інвестиційні можливості.

Д. Рікардо одним з перших запропонував прогресивне оподаткування доходів, а Дж. С. Мілль – введення неоподаткованого мінімуму при оподаткуванні доходів громадян.

Поступово вчення про правову державу призводить фінансову науку до ідеї *примусового характеру податку* і до появи нових теорій: теорії жертви і теорії колективних (громадських) потреб. Ці теорії здійснили переворот у поглядах на сутність і характер податків. Вони трактували податок як необхідну участь у покритті державних витрат, як обов'язок платників, що випливає з необхідності задоволення державою колективних потреб.

Теорія жертви. Громадяни при сплаті податків приносять державі жертву, тому що вони роблять це не добровільно і терплять певні нестатки. Необхідність встановлення рівномірного оподаткування, при якому податки по можливості мають рівним тягарем лягати на всіх платників, лежить в основі теорії жертви (Дж. С. Мілль, XIX ст.). Тобто цей економіст висловлювався за домінування пропорційного оподаткування.

Теорія колективних потреб відобразила реалії XIX-XX ст., обумовлені різким зростанням державних витрат і необхідністю обґрунтування збільшення податкового тягара. Примусовий характер оподаткування ставить проблеми справедливого розподілу

податкового тягаря в суспільстві. З метою реалізації принципу соціальної справедливості однією з головних проблем фінансової науки стало обговорення доцільності та ефективності застосування пропорційного і прогресивного оподаткування.

Німецький економіст А. Вагнер, пояснюючи стягнення податків необхідністю задоволення колективних потреб, вважав, що пропорційне оподаткування не може бути справедливим, тому що одне і те ж податкове навантаження лягає на платників податків, що мають різний склад сім'ї, кількість утриманців та ін. Таким чином, розвиваються ідеї прогресивного оподаткування.

Вчений стверджував, що не тільки доход, але й капітал має бути об'єктом оподаткування. Це ствердження реалізувало принцип справедливості відносно до джерел оподаткування.

Подальший розвиток одержали принципи оподаткування А. Сміта, які А. Вагнером були доповнені принципами достатності обкладання (з точки зору задоволення суспільних потреб); еластичності; належного вибору джерела оподаткування; правильної комбінації різних податків у таку систему, яка б рахувалася з наслідками й умовами їх перекладання; загальності оподаткування [165].

Інші вчені, які стояли на позиціях теорії колективних потреб (Ф. Нітті, Е. Селігман, Е. Сакс, Л. Штейн), вважали, що різні продукти та послуги неоднаково задовольняють попит в них у різних верств населення. Отже ті потреби членів суспільства, які не можуть бути задоволеними за рахунок розвитку приватних підприємств (а саме неподільні суспільні послуги, такі як внутрішній спокій і зовнішня безпека, правосуддя, охорона території), повинна задовольняти держава, фінансуючи їх надання за рахунок податків. З цих позицій податки є примусовими платежами з боку держави. Але вони не повинні перешкоджати розвитку виробництва.

Теорія економіки суспільного сектору (початок ХХ ст.), засновниками якої були шведські економісти К. Віксель і Е. Ліндаль, - це теорія справедливого розподілу податкових надходжень до бюджету, які надалі використовуються для державних потреб. Вона визначає роль податків у підвищенні суспільного добробуту. Податки розглядалися у тісному взаємозв'язку з державними витратами на вигідні суспільству заходи. Кошти платників, вилучені у вигляді податку, повинні їм повертатися у формі різних державних послуг. Теорія доводить, що підвищені податки повинні платити ті, хто має

найбільші доходи. Тобто економісти виступали за прогресивне оподаткування. Е. Ліндаль спробував визначити критерії справедливої системи оподаткування та витрачання коштів з бюджету, оптимальний обсяг надання суспільних благ.

Кейнсіанська теорія (початок ХХ ст.) виступила протилежністю класицизму, бо базувалася на постулаті, що податки є головним важелем регулювання економіки і виступають однією зі складових її успішного розвитку. Її засновник англійський економіст Дж. Кейнс у своїй науковій праці «Загальна теорія зайнятості, процента і грошей» (1936 р.) визнавав необхідність активного втручання держави в економіку. Держава повинна за допомогою бюджетної політики, маніпулюючи податками та державними витратами, здійснити свій керівний вплив на споживання і повну зайнятість населення і таким чином регулювати циклічні коливання економіки. В умовах відсутності повної зайнятості великі заощадження населення заважають економічному зростанню. Вони повинні працювати, бути вкладеними в активну економіку. Тому для стимулювання реалізації інвестиційного потенціалу заощаджень їх надлишкові суми мають бути вилученими за допомогою податків.

Дж. Кейнс був прибічником прогресивного оподаткування, оскільки вважав, що воно знижує ризики виробників відносно капітальних вкладень.

Розквіт *некейнсіанства* припав на 50-60-ті роки ХХ ст., коли була зроблена спроба синтезувати вчення Кейнса з неокласичними моделями економіки. Робота засновників теорії американських економістів Ф. Модильяні, Дж. Хікса і П. Самуельсона одержала назву «Неокласичний синтез», і на її основі були створені моделі, які сформулювали центральні ідеї некейнсіанства.

Некейнсіанці розробили заходи непрямого і прямого регулювання економіки. До методів непрямого впливу відносяться податкова політика, бюджетне фінансування, кредитна політика, прискорена амортизація. Ці методи отримали назву автоматичних стабілізаторів, кредитних стабілізаторів, інституціональних стабілізаторів і т.п.

На підставі розробок некейнсіанства в розвинених державах відбулося коригування програм державного регулювання, які проводилися в рамках дії «вбудованих стабілізаторів» (регулювання прибуткового оподаткування, заробітної плати, роздрібних цін, страхування тощо). Вони вважають, що механізм податкового

регулювання має бути побудованим на основі змін рівня податків як засобу проведення антициклічної політики: зниження їх в періоди спаду економіки, підвищення в роки пожвавлення і підйому з метою стримування ділової активності.

Посткейнсіанські теорії з'являються у 70-х роках ХХ ст. (американські економісти Дж. Робінсон, П. Девідсон, Х. Мінські). Багато представників посткейнсіанства виступали за те, щоб поєднати політику доходів з політикою зростання в цілому. А це означало використання «загальнонаціонального планування», покликаного надати державному регулюванню відсутню йому скоординованість і довгостроковий аспект. Посткейнсіанці піддали критиці основні ідеї кенсіанства. Державне втручання вони розглядали в якості головної причини економічної неефективності, зниження продуктивності праці, зменшення норми виробничого нагромадження, інфляції і навіть зростання безробіття.

Однак ці ідеї сьогодні втратили популярність, і сучасні кейнсіанці відстоюють головним чином необхідність продовження стабілізаційної політики, причому в основному за рахунок використання кредитно-грошового інструментарію. Найкращим методом обкладання вважаються податки на видатки.

Великий внесок у розвиток неокейнсіанської теорії оподаткування вніс американський економіст Дж. Стігліц, лауреат Нобелівської премії з економіки 2001 р. Він багато уваги приділяє практичним проблемам оподаткування - податковому тягарю, оптимальному оподаткуванню, оподаткуванню капіталу і індивідуальних доходів, шляхам уникнення податків, податковим реформам. Він є послідовником вчень А. Сміта і А. Вагнера і виділяє п'ять принципів побудови системи оподаткування:

- економічна ефективність: податкова система не повинна входити в суперечність з ефективним розподілом ресурсів;
- адміністративна простота: адміністративна система повинна бути простою і відносно недорогою у застосуванні;
- гнучкість: податкова система повинна бути в змозі швидко реагувати (в деяких випадках автоматично) на мінливі економічні умови;
- політична відповідальність: податкова система повинна бути побудована таким чином, щоб переконати людей у тому, що вони платять податки для того, щоб політична система була в стані більш точно відобразити їх побажання;

- справедливість: податкова система повинна бути справедливою у відповідному підході до окремих індивідуумів [2].

Наприкінці 70-х – на початку 80-х років ХХ ст. набувають впливу економічні школи, які відстоюють класичні й неокласичні ідеї невтручання держави в господарське життя суспільства. *Неокласична теорія* базується на лібералізації методів державного регулювання економіки. Фінансова наука поставила питання про збалансованість фінансових інтересів держави і платників податків. Неокласична економічна теорія вважає, що економіка прагне до досягнення стану рівноваги. Зусилля держави повинні бути спрямованими лише на усунення перешкод, що заважають дії законів вільної конкуренції. Державне втручання не повинно обмежувати ринок з його природними саморегулюючими законами, здатними без будь-якої допомоги ззовні привести до економічної рівноваги. Податкам при цьому відводиться другорядна роль: вони не повинні впливати на діяльність господарюючих суб'єктів, обмежувати їх свободу, яка ґрунтується на приватній власності. Вони пропонують для підтримки високого рівня заощаджень та інвестицій, а також розширення загальних податкових надходжень провести широкомасштабне і цілеспрямоване зниження загального рівня податків. Основна ідея всіх неокласичних теорій полягає в пошуках методів зниження інфляції і надання більшої кількості податкових пільг корпораціям і тій частині населення, яка формує споживчий попит на ринку.

У межах неокласичної теорії *неоконсерватизм* означає курс на збереження старих цінностей за нових умов. У сфері економіки неоконсерватори обстоюють відновлення у повному обсязі таких цінностей, як економічна свобода, приватна власність, ринкове регулювання, економічна конкуренція, система вільного підприємництва.

Значний вклад в розвиток неокласичної теорії внесли такі економісти як А. Пігу, М. Фрідмен, А. Лаффер. Розглянемо основні неокласичні теорії.

Теорія зовнішніх ефектів (екстерналій) закладена у дослідженні англійського економіста, видатного представника Кембриджської неокласичної школи А. Пігу «Економічна теорія добробуту» (1924 р.). Він довів необхідність організації перерозподілу коштів через механізм державного бюджету за допомогою прогресивного оподаткування для максимізації суспільного добробуту. В моделі А. Пігу при розрахунку добробуту повинні враховуватися розбіжності

між граничним приватним продуктом і граничним суспільним продуктом, які економіст назвав «зовнішніми ефектами», які необхідно вимірювати. Коли граничні суспільні витрати перевищують граничні приватні витрати, уряд повинен оподаткувати економічну діяльність, пов'язану з додатковими суспільними витратами, щоб приватні витрати і ціна товару відображали б потім ці витрати.

Обґрунтовуючи прогресивне оподаткування, А. Пігу був прихильником вирівнювання розмірів наявного доходу за допомогою податків. Він виходив з гіпотези про однаковість індивідуальних функцій корисності від доходу: більша податкова ставка на високі доходи означає приблизно ту ж втрату корисності для високодохідних груп населення, що і менша податкова ставка для соціально незахищених груп.

Теорія монетаризму виникла у 50-х рр. ХХ ст. Монетаризм часто називають контрреволюцією, що вказує насамперед на його опозиційність до кейнсіанства. Засновник теорії – лауреат Нобелівської премії 1976 р. професор Чиказького університету Мільтон Фрідмен – протиставляючи грошово-кредитну і бюджетно-податкову політику, вважав перший вид політики, пов'язаний з впливом центрального банку на величину грошової маси, найбільш ефективним для економічного розвитку. Податкам ж відводиться другорядна роль: вони лише впливають на грошовий обіг поряд з іншими механізмами. Через податки вилучається з обігу зайва кількість грошей. Бюджетно-податкова політика, яка пов'язується М. Фрідменом зі зміною податкових ставок та управлінням державним боргом, вважається інструментом тиску урядового апарату, який є малоефективним для господарського розвитку.

Поєднання зниження податків з маніпулюванням грошовою масою і процентною ставкою, на думку монетаристів, дозволяє створити стабільність функціонування механізму не тільки державного, але і приватного підприємства.

М. Фрідмен виступав за скорочення ставок податків. Він вважав, що це дозволить збільшити заощадження, які можуть бути інвестовані у виробництво.

Теорія економіки пропозиції виникла у другій половині 70-х років ХХ ст. Її прихильниками були американські економісти А. Лаффер, М. Фелдстайн, М. Боскін, Г. Стейн, Р. Манделл. Це класична теорія державних фінансів, яка за основу моделі бере не

підприємство, а індивідуум – індивідуальний капітал та індивідуальну працю, які виробляють з певною метою. Тому державне регулювання ринку має бути спрямоване на підвищення прибутковості, дохідності, на розвиток виробництва, а не виходити з проблем бюджету та вирішування їх за допомогою оподаткування.

В теорії стверджувалось, що головними бар'єрами на шляху розширення пропозиції праці та ефективного використання факторів виробництва є надмірний рівень оподаткування, який зменшує стимули до праці, заощаджень та інвестицій. Тому зменшення оподаткування трудових доходів та зняття інституційних перешкод сприяє розширенню пропозиції праці й забезпечує економічне зростання.

Для стимулювання заощаджень та інвестицій і на цій основі забезпечення нарощування виробництва й зайнятості, не стимулюючи інфляції, представники теорії економіки пропозиції пропонують:

- встановити оптимальну ставку податкових вилучень, яка залежить від економічної ситуації, розмірів та структури виробничої сфери, національних, культурних, психологічних та інших чинників, на рівні 30-35 %;

- проводити політику прискореної амортизації, що збільшує внутрішні джерела інвестицій;

- запровадити податкові пільги щодо реінвестування капіталу;

- зменшити оподаткування доходів від власності (рендитів і дивідендів). Це, з одного боку, підвищує схильність населення до заощаджень, збільшує пропозицію позикового капіталу і зменшує рівень позикового процента. А з іншого - забезпечує зростання зовнішніх інвестиційних ресурсів корпорацій шляхом збільшення ринкової вартості їх активів [50].

Представники школи «економіки пропозиції», захищаючи принципи вільного підприємництва, піднесли проблему оподаткування до рангу конкретної економічної політики, обґрунтовуючи свої висновки економетричними моделями та програмами подальшого розвитку економіки.

Неокласичний напрям одержав свій подальший розвиток у *теорії держави* американського економіста, лауреата Нобелівської премії з економіки 1993 р., Д. Норта. Правитель укладає зі своїми підданими договір, що визначає ціну за надані громадські блага, яка має форму податків. Ціна, яку вимагає правитель, залежить від меж

його монопольної влади. Чим вище рівень внутрішньої і зовнішньої політичної конкуренції, чим менше ступінь свободи правителя, тим більша частина доходів залишається у підданих.

Також необхідно прийняти до уваги неминучі трансакційні витрати, пов'язані зі збором інформації відносно потенційних платників податків, обліку об'єктів оподаткування і т. ін.

Правитель розуміє, що рівень його достатку (у сумі зібраних податків) напряду залежить від рівня доходності суспільства. Тому він стає зацікавленим у тому, щоб створити спонукальні мотиви до виробництва та забезпечити необхідні для цього умови.

Також необхідно враховувати можливість протистояння оподаткуванню різних верств населення. Правителі постійно були змушені балансувати між групами населення і збирати податки не з тих, хто належав до привілейованих станів, а з тих, хто був більш бідний і менш впливовий, у кого набагато вище витрати на те, щоб об'єднатися проти правителя.

Американський економіст Роберт Е. Лукас, лауреат Нобелівської премії з економіки 1995 р., у своїй *теорії раціональних очікувань* доводив безперспективність втручання держави в економічне життя суспільства. Він обмежував функції держави контролем за рівнем цін і регулюванням пропозиції шляхом зниження податків.

Теорія оптимального оподаткування (остання чверть ХХ – початок ХХІ ст.). Спираючись на роботи А. Пігу, В. Парето, Ф. Рамсея, теорія оптимального оподаткування збагатилася результати досліджень Е. Аткинсона і Дж. Стігліца, П. Даймонда і Дж. Мірліса, Дж. Слемрода, В. Танзі, У. С. Вікрі та багатьох інших. Характерною ознакою зазначених досліджень стала економіко-математична формалізація вирішуваних проблем, чітке математичне доведення запропонованих узагальнень і висновків.

В теорії оптимального оподаткування використовуються основні для неокласичної економічної парадигми постулати методологічного індивідуалізму та раціональності вибору. Разом з тим теорія оптимального оподаткування доповнюється наступними припущеннями:

- вподобання індивідів, технологія і структура ринку є постійними величинами;

- при прогнозуванні очікуваних доходів бюджету, використовуючи обмежену кількість податкових інструментів, враховуються тільки ті податки, які залежать від величини одержаного платником доходу;
- не треба враховувати витрати, пов'язані із адмініструванням податків, бо їх облік ускладнює урахування взаємозв'язку між податковими ставками і адміністративними витратами у запропонованих економіко-математичних моделях.

При прийнятті державою рішення про встановлення того чи іншого податку, необхідно враховувати його економічну ефективність податку і виконання принципу соціальної справедливості. Теорія оптимального оподаткування націлена на пошук компромісного рішення, тому що одночасне виконання вимог економічної ефективності і соціальної справедливості практично неможливо. Розв'язок задачі щодо знаходження максимуму функції суспільного добробуту при певних обмеженнях і має дати інформацію про те, якою є оптимальна податкова система. Це є необхідним підґрунтям для реалізації ефективних податкових реформ, основною метою яких є ослаблення обтяжливої дії податкової системи і більш рівномірний розподіл податкового навантаження. Важливий фактор оптимізації оподаткування - це скорочення масштабів ухилення від сплати податків.

Але незважаючи на популярність і практичне використання прийомів неокласичного напрямку, повної заміни кейнсіанських методів регулювання економіки не відбулося.

Маржиналізм (70-ті – кінець 90-х років ХХ ст.) – це школа, заснована на використанні граничних величин для дослідження економічних процесів. Він широко застосовує математичні методи, у тому числі диференціальні обчислення. Причому математика для маржиналістів необхідна не тільки для аналізу граничних економічних показників, але і для обґрунтування прийняття оптимальних рішень при виборі найкращого варіанта з можливого числа станів і гіпотез. Найбільший внесок у дослідження проблем загальної економічної рівноваги зробили К. Менгер, У. Джевонс, Л. Вальрас, А. Маршалл, Дж. Б. Кларк, В. Парето. Маржиналізм перетворив економічну теорію у точну науку. Сучасний маржиналізм включає в себе нині і неокласичну і кейнсіанську економічні концепції.

Теорія Левіафан-оподаткування була заснована австралійським економістом Дж. Бреннаном і американським економістом Дж.

Б'юкененом у 1977 р. Держава-Левіафан, яка не має жодних обмежень, основною своєю метою ставить наповнення бюджету за рахунок податків. Платники податків намагаються протидіяти державі і обмежують потенціал збору доходів. Вирішити цю проблему держава може за допомогою обмеження розміру податкової бази або введення прогресивної ставки оподаткування. Однак, за результатами досліджень, прогресивні податкові ставки породжують більш високий надлишковий податковий тягар, ніж пропорційні. І навіть зібраний від даної бази дохід при пропорційному податку менше ніж той, який міг би бути зібраний з тієї ж бази при ідеально регресивній структурі ставки оподаткування [159]. Таким чином, обмеження податкової бази та податкової ставки повинні бути такими, щоб, задовольняючи інтереси держави, дозволити профінансувати якийсь приблизно ефективний набір суспільних благ і послуг.

Теорія демократичного оподаткування – у Конституції повинен бути визначений вичерпний перелік податків. А рівень оподаткування визначається виборцями. Виборці приймають активну участь в ухваленні рівня доходів і видатків бюджету держави.

Теорія еволюційного оподаткування – оскільки уряд визначає рівень оподаткування в країні, платники податків мають можливість застосовувати різні методи ухилення від оподаткування, аж до зміни юрисдикції (де нижче податковий тиск) або уходу в «тіньовий» сектор економіки.

Теорія глобалізації (кінець ХХ – ХХІ ст.). На сучасному етапі розвитку економіки стає все складніше здійснювати ефективне оподаткування, оскільки фактори виробництва, насамперед капітал, набувають величезну мобільність і можливості переливу. Видатний американський економіст Віто Танзі називає вісім «фіскальних термітів», що роз'їдають основи податкової системи країни: (1) електронна комерція, (2) електронні гроші, (3) внутрикorporaційна торгівля, (4) офшорні фінансові центри, (5) деривативи і хеджеві фонди, (6) нездатність оподатковувати фінансовий капітал, (7) зростаюча зарубіжна діяльність індивідів, включаючи інвестування заощаджень за кордон, покупки за кордоном [163].

Для усунення цих проблем В. Танзі запропонував ввести спеціальні податки (наприклад, податки Тобіна) на іноземні трансакції та застосовувати інші аналогічні заходи. Дж. Тобін, американський економіст, лауреат Нобелівської премії 1981 р.,

запропонував встановити податок на рівні 0,1- 0,25 % від суми всіх короткострокових фінансових операцій, включаючи обмін валюти. Це дозволило б різко обмежити транскордонні валютні спекуляції, зробивши велику частину з них не вигідними, і зменшити їх шкоду, особливо для країн, що розвиваються. Але цей податок буде ефективним тільки при умові застосування в усіх країнах, оскільки в іншому випадку валютна торгівля переміститься в країни і регіони, де цей податок не введений.

Транснаціональні податки ще юридично не існують, але в умах наукової і політичної еліти вони вже сформувалися. Ці податки повинні відповідати одному загальному принципу – база оподаткування повинна бути якомога ширшою, а податкова ставка – найнижчою.

Американський економіст Дж. Робертсон висунув пропозицію про введення «глобальних податків», які б застосовувалися в усіх країнах світу, до яких доцільного віднести:

- податки та збори на використання міжнародних ресурсів, таких, як океанічне рибальство, добування на материковому шельфі, освоєння морських, повітряних просторів і відкритого космосу, використання електромагнітного поля;
- податки та збори на діяльність, що забруднює і руйнує навколишнє середовище;
- податок на військові витрати і торгівлю зброєю;
- більш уніфіковані податки у відношенні угод в рамках світової торгівлі;
- уніфікований податок на міжнародні операції з обміну валютою [161].

Сучасні процеси глобалізації економіки суттєво впливають на податкові системи держав. Враховуючи розширення міжнародних економічних зв'язків, надзвичайно важливо модифікувати податкові системи різних країн з урахуванням вимог глобального світового економічного і соціально-політичного простору. Ряд міжнародних ініціатив у цьому напрямку вже розглядається країнами ОЕСР, Європейського Союзу, окремими державами та їх об'єднаннями.

У своїй роботі «Чи потрібна світовій спільноті всесвітня податкова організація» В. Танзі навіть ставить питання про можливість створення спеціальної всесвітньої податкової організації, яка розробляла б подібні питання і контролювала б виконання прийнятих рішень [163].

Окремі теорії податків

Теорія співвідношення прямого і непрямого оподаткування. Прибічники прямого оподаткування (раннє середньовіччя) вважали прямі податки більш справедливими та такими, що сприяли рівномірному розподілу власності. Основним прямим податком вони називали податок на доход. Непрямі податки вважалися шкідливими, обтяжливими для народу. Тому перші податкові системи будувалися переважно на прямих податках.

Наприкінці середніх віків було обґрунтовано необхідність переважання непрямого оподаткування, яке сприяло реалізації принципу соціальної справедливості. Прихильники цієї позиції прагнули змусити платити привілейовані класи шляхом встановлення податку на їхні витрати.

Оптимальним вважається досягнення певного балансу між прямими та непрямими податками при формуванні податкової системи. У залежності від напрямку економічної та соціальної політики держави свідомо визначається крен податкової системи у бік прямого або непрямого оподаткування, враховуючи, що за допомогою непрямих податків ефективніше наповнюється бюджеті, а прямі податки використовують для зрівняльних цілей.

Теорія єдиного податку. З метою зробити податкову систему простішою і більш раціональною, науковцями у різні часи пропонувалося введення єдиного, виняткового податку на один певний об'єкт оподаткування, який би замінив собою існуючі чисельні податки. У якості об'єкту оподаткування пропонувалися земля, доход, витрати, прибуток, капітал тощо. Однак сама по собі ця теорія утопічна, тому що задля реалізації принципу соціальної справедливості всі члени суспільства повинні сплачувати податки. Але немає такого об'єкту оподаткування, який був би у всіх.

Теорія єдиного податку мала подальший розвиток і заклала підвалини для формування спрощених режимів оподаткування у майбутньому.

Теорія пропорційного і прогресивного оподаткування. Розбіжність у поглядах науковців різних часів і соціальних груп на пропорційне і прогресивне оподаткування можна пояснити різним сенсом, який вони вкладали у зміст поняття платоспроможності. Представники пропорційного обкладання під платоспроможністю розуміли дохід і майно платника податку, прихильники прогресивного оподаткування - таку здатність сплати, яка

порівнюється, з одного боку, з доходом і майновим станом, а з іншого - з позбавленням і жертвою, і яка повинна бути однаковою для всіх платників.

Відстоюючи необхідність застосування пропорціональних податкових ставок, які встановлюються у єдиному відсотку до доходу платника незалежно від його величини, наковці обґрунтовували це як реалізацію принципів рівності і справедливості. Це положення завжди підтримувалося заможними класами населення.

Введення прогресивних податкових ставок, які зростають із зростанням доходу платника, знаходило підтримку серед класів трудящих. Вони вважали, що прогресивні податки зачіпають імуці класи набагато чутливіше і тим більше, чим сильніше росте прогресія обкладення. Тому прогресивне оподаткування більш справедливе: воно пом'якшує нерівність у суспільстві і сприяє перерозподілу майна і доходів.

Теорія перекадення податків з'явилась у XVII ст. Формуючи ціну реалізації товару, продавець закладає в неї всі податки, які перекадаються на покупця в результаті процесу обміну. Покупець – носій податку – і буде нести весь тягар оподаткування. «Людина, на яку формально поширюється дія положення про оподаткування, і людина, яка сплачує цей податок, - зовсім не обов'язково одна й та ж особа» [2].

У кінці XIX ст. американський економіст Е. Селігмен вказав на два різновиди цієї теорії: перекадення з продавця на покупця (як правило, це відбувається при непрямому оподаткуванні) і перекадення з покупця на продавця (непрямі податки у разі, коли ціна на будь-який товар занадто велика із-за високих ставок податків, що істотно обмежує попит на цей товар).

Для визначення різновиду перекадення кожного податкового платежу необхідно враховувати природу податку, а також існуючу економічну і політичну ситуацію.

Протиріччя між різними школами оподаткування мають лише формальний характер і полягають у зміні підходів щодо методів та інструментів регулювання економіки. На сьогодні не існує якої-небудь однієї істинно вірної теорії податків. Є взаємодія декількох основних концепцій побудови податкової системи, які доповнюють одна одну та є основою фіскальної політики держави.

1.3. Сутність і види податків

Податок є комплексною фінансовою категорією, яка характеризує фінансові відносини між державою і членами суспільства, що виникають в процесі розподілу ВВП з приводу вилучення державою частини валового національного доходу і перерозподілу її з метою фінансування державних витрат.

Податок має правову, економічну та суспільну характеристики. Правовий зміст податків проявляється через систему правових норм. Податки встановлюються виключно державою на підставі закону за юридично закріпленими правилами. При реалізації сутності податку як правової категорії основою є зміна форми власності, тобто перехід власності до держави та використання її для задоволення суспільних потреб.

За економічним змістом податки — це інструмент державного розподілу і перерозподілу доходів та фінансових ресурсів.

Суспільний зміст податків дає державі можливість впливу на сферу економічних відносин у суспільстві.

Згідно з Податковим кодексом України *податок* – це обов’язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку [117].

Виступаючи особливою формою взаємозв’язків держави і суб’єктів економіки, податки відіграють важливу роль у державному регулюванні їх діяльності.

Для того, щоб платіж набув назву «податок», відповідав його змісту і відрізнявся від неподаткових доходів, він повинен мати відповідні риси або *ознаки*. До них належать:

- законність – право на встановлення і введення податків має тільки держава;
- імперативність (обов’язковість) – відповідність категоричним розпорядженням, що містяться у нормах податкового права, незалежно від розсуду суб’єкта оподаткування;
- податки вносяться до бюджету;
- податок – це відчуження частини власності суб’єктів на користь держави;
- нецільовий характер – податки не мають цільового призначення;
- безоплатність (безеквівалентність) – держава не зобов’язана надати платнику будь-який еквівалент внесеному платежу;

- однобічний характер встановлення – податкові відносини мають односторонню спрямованість – від платника до держави;
- безповоротність – податок надходить в бюджет та залишається там для фінансування потреб держави. Однак платники податків, згідно Податковому кодексу України, мають право на бюджетне відшкодування ПДВ, на податкову знижку з податку на доходи фізичних осіб, на повернення надміру сплачених сум податку в бюджет;
- регулярність внесення - податок вноситься в бюджет періодично, у чітко встановлені законодавством строки, на відміну від інших податкових платежів, які характеризуються разовим внесенням при визначених умовах;
- грошова форма внесення в бюджет.

Необхідно розмежовувати такі категорії як «податок», «внесок», «збір» і «мито».

Внесок – це внесення грошей або платіж. Наприклад, єдиний соціальний внесок – це консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється в системі загальнообов'язкового державного соціального страхування з метою забезпечення захисту прав застрахованих осіб та членів їх сімей на отримання страхових виплат за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Збір – плата, яка стягується з юридичних і фізичних осіб державними органами за право участі, користування будь-чим або за право здійснення тієї або іншої діяльності. Наприклад, збір за спеціальне використання води сплачується в Україні за використання води для господарських потреб.

У Податковому кодексі України категорії «збір», «плата» і «внесок» об'єднуються в єдине поняття «збір». Під збором (платою, внеском) тут розуміється обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій [117].

Мито – плата, яка стягується з юридичних і фізичних осіб за здійснення в їх інтересах державними органами певних дій. Наприклад, мито, що сплачується з товарів, які переміщуються через митний кордон. Або державне мито, яке стягується уповноваженими

органами за вчинення ними дій і видачу документів, що мають юридичне значення.

На відміну від загальних податкових платежів збори й мита мають індивідуальний характер і їм завжди властиві спеціальна мета і спеціальні інтереси.

Податок як комплексна економіко-правова категорія характеризується сукупністю певних взаємодіючих складових (елементів). Згідно з Податковим кодексом України під час встановлення податку обов'язково визначаються такі *елементи* [117, ст. 7]:

- платники податку – фізичні особи, юридичні особи та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують об'єкти оподаткування або провадять діяльність, що є об'єктом оподаткування, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів [117, п. 15.1];
- об'єкт оподаткування – предмет, що підлягає обкладенню, а саме майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку [117, ст. 22];
- база оподаткування – конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування [117, ст. 23];
- ставка податку – розмір податкових нарахувань на одиницю виміру бази оподаткування [117, ст. 25];
- порядок обчислення податку – здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із/без застосуванням відповідних коефіцієнтів;
- податковий період – період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів [117, ст. 33];
- податкові пільги – звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності певних підстав [117, п. 30.1];
- строк та порядок сплати податку. Строком сплати податку та збору визнається період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку із сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку,

протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений [117, ст. 31]. Порядок сплати податків та зборів визначено у грошовій (готівковій або безготівковій) формі [117, ст. 35];

- строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

Через функції проявляється сутність категорій, їх суспільне призначення. Податок є інструментом держави для виконання притаманних їй функцій. *Функціями податку* є зовнішній прояв його внутрішньої сутності як форми перерозподільних відносин між державою і суб'єктами господарювання. Наскільки добре податок виконує покладені на нього функції, залежить від суб'єкта, який його встановлює та адмініструє, тобто від держави.

Податкам притаманні дві основні функції – фіскальна та регулююча. Реалізація *фіскальної функції* пов'язана з формуванням доходної частини бюджету і створенням матеріальних умов для функціонування держави та задоволення загальносуспільних потреб.

Зміст *регулюючої функції* податків полягає у регулюванні грошових доходів, розподілі податкових платежів між юридичними та фізичними особами, галузями економіки, державою в цілому та її територіальними утвореннями, досягненні рівноваги між попитом і пропозицією, виробництвом і споживанням.

Податкове регулювання може мати обмежуючий або стимулюючий характер. Через податки держава обмежує чи стимулює розвиток окремих галузей, напрямків, видів діяльності. Наприклад, акцизи вводяться для обмеження ввезення та використання певного товару на території країни (тютюну, алкоголю).

Регулююча функція податку дозволяє регулювати доходи різних груп населення, підтримувати малозабезпечені його верстви. Податкове регулювання реалізується через систему пільг і систему податкових платежів і зборів. Ця функція набуває особливого значення в сучасних умовах активного впливу держави на економічні й соціальні процеси.

Сутність податку як економіко-правової категорії розкривається в існуючих формах оподаткування. Різноманітність цих форм обумовила необхідність *класифікації податків* за певними ознаками (рис. 1.2). Кожна класифікаційна група має свої особливості і характеризує податки з певного боку. Дамо загальну характеристику цим групам.

За економічними ознаками об'єкту:

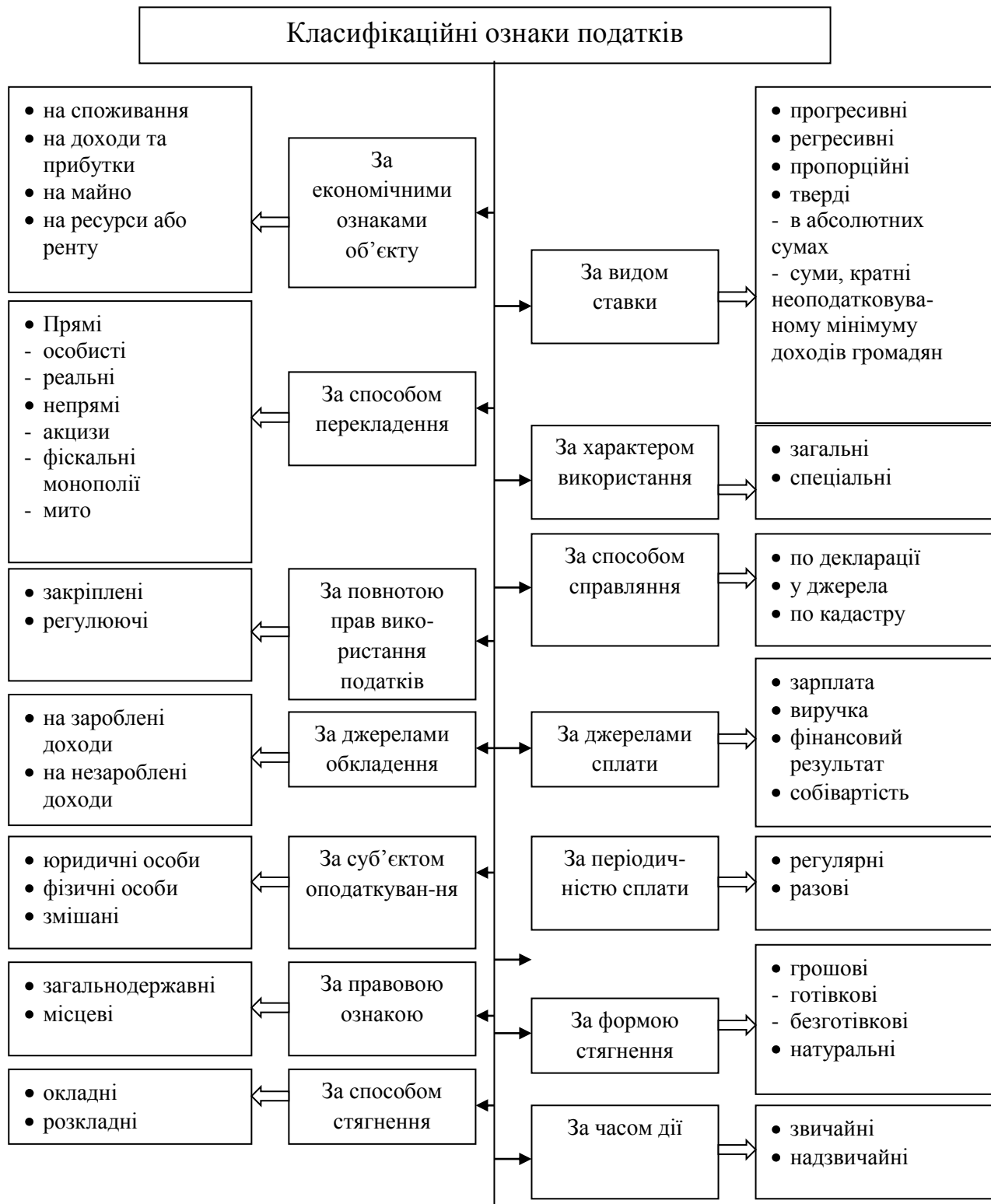


Рис. 1.2. Класифікація податків

- податки на споживання — обов'язкові платежі, які стягуються в процесі споживання товарів, робіт і послуг, і їх плата залежить від обсягу споживання (ПДВ, акцизний податок, мито);
- податки на доходи та прибутки — обов'язкові платежі, які стягуються з доходу фізичних і доходу (прибутку) юридичних осіб при їх отриманні (податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств);
- податки на майно — обов'язкові платежі, які стягуються у зв'язку з володінням майном (плата за землю, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки);
- податки на ресурси або ренту - платежі за користування державними природними ресурсами, які, зокрема, виконують функцію перерозподілу природно-ресурсної ренти (екологічний податок).

За формою стягнення:

- грошові – податки, які сплачуються у грошовій (готівковій або безготівковій) формі (всі чинні податки в Україні);
- натуральні – податки, які сплачуються в бюджет у натуральній формі (при введенні в Україні фіксованого сільськогосподарського податку платники мали право на вибір форми його сплати: в грошовій формі та/або в натуральній формі - поставки сільськогосподарської продукції. Однак це право вже скасовано).

За способом перекладення:

- прямі – податки, стягувані в результаті придбання і акумулювання матеріальних благ, які залежать від доходу або майна, і платниками яких безпосередньо є власники цих доходів або майна (податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки).

Прямі податки поділяються на особисті і реальні. Різниця між ними полягає в пріоритетності платника та об'єкта оподаткування. При особистому оподаткуванні первинним виступає платник, а вторинним – об'єкт оподаткування. При реальному оподаткуванні - навпаки, первинним є об'єкт оподаткування, а вторинним - платник.

Особисті – це податки, які встановлюються особисто для конкретного платника залежно від його доходів (податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток). Реальні податки встановлюються на підставі об'єкта оподаткування за формальними

зовнішніми ознаками (плата за землю; податок на майно, відмінне від земельної ділянки).

- непрямі – податки, які визначаються розміром споживання і не залежать від доходу або майна платника, виступають у вигляді надбавки до ціни товару або послуги, і платником яких є кінцевий споживач даного товару або послуги.

Непрямі податки поділяються на акцизи, фіскальні монополії і мито. Розрізняють універсальні (ПДВ, податок з продажу, податок з обороту) та специфічні (акцизний податок) акцизи. Універсальні акцизи стягуються зі всіх товарів, а специфічні – лише з окремих їх видів.

Фіскальна монополія — це прибуток держави від реалізації монополізованих державою товарів.

За повнотою прав використання податків:

- закріплені – податки, які повністю або частково закріплені як дохідне джерело конкретного бюджету (єдиний податок, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки);
- регулюючі – податки, які можуть надходити до різних бюджетів (екологічний податок, податок на прибуток підприємств).

За джерелами обкладення:

- на зароблені доходи – податки, які стягуються із доходів, зарплати і гонорарів (податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств);
- на незароблені доходи – податки, які стягуються з дивідендів, відсотків по внесках, приросту вартості нерухомості та цінних паперів, ренти із земель і будинків, матеріальної допомоги.

За суб'єктом оподаткування:

- юридичні особи – податки, платниками яких є тільки юридичні особи (податок на прибуток підприємств);
- фізичні особи – податки, платниками яких є тільки фізичні особи (податок на доходи фізичних осіб);
- змішані – податки, платниками яких можуть бути як юридичні, так і фізичні особи (плата за землю, збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності).

За правовою ознакою:

- загальнодержавні податки та збори - обов'язкові платежі, які встановлюються урядом і обов'язкові до сплати за єдиними ставками на всій території країни (ПДВ, акцизний податок, екологічний податок);

- місцеві податки та збори - обов'язкові платежі, які встановлюють місцеві органи влади і діють вони тільки на території даного регіону (єдиний податок, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки).

За способом стягнення:

- окладні – податки, по яким для кожного платника визначається розмір податку – оклад – по ставці на одиницю обкладення (податок на доходи фізичних осіб, земельний податок);
- розкладні – податки, величина яких довільно розподілялася між платниками (мали місце в період становлення податкової системи).

За видом ставки:

- прогресивні - податки, у яких середня податкова ставка підвищується зі збільшенням рівня доходу (податок на доходи фізичних осіб);
- регресивні - податки, у яких середня ставка податку знижується при збільшенні рівня доходу;
- пропорційні – податки, які ґрунтуються на адвалорних ставках, що встановлюються в однаковому відсотковому відношенні до об'єкта податку без урахування диференціації його величини. (ПДВ, податок на прибуток підприємств)
- тверді – податки, ставки яких встановлені в абсолютних сумах на одиницю обкладання (збір за першу реєстрацію транспортного засобу, акцизний податок) або в сумах, кратних неоподатковуваному мінімуму доходів громадян (державне мито).

За характером використання:

- загальні – податки, які використовують на фінансування поточних і капітальних загальнодержавних потреб. До них відноситься переважуюча частина податків;
- спеціальні – податки, які мають цільове призначення (єдиний соціальний внесок).

За способом справляння:

- по декларації – податки, які сплачуються після отримання доходу особою, яка отримала цей дохід (податок на прибуток підприємств);
- у джерела – податки, які утримуються податковим агентом і сплачуються платником податку до отримання доходу (податок на доходи фізичних осіб);
- по кадастру – податки, які утримуються з об'єктів, диференційованих на групи за певною ознакою, і не залежать від

прибутковості об'єкта (плата за землю, збір за першу реєстрацію транспортного засобу).

За джерелами сплати:

- зарплата – податки, які сплачують із заробітної плати (податок на доходи фізичних осіб, єдиний соціальний внесок);
- виручка – податки, які сплачуються з виручки від реалізації продукції (єдиний податок);
- фінансовий результат – податки, які сплачуються з фінансового результату діяльності суб'єкта господарювання (податок на прибуток підприємств);
- собівартість – податки, які відносяться на собівартість виготовленої продукції (плата за землю, єдиний соціальний внесок з суб'єкта господарювання).

За періодичністю сплати:

- регулярні - податки, сплата яких має регулярний характер у встановлені законом терміни (ПДВ, податок на прибуток підприємств).
- разові - податки, сплата яких не має регулярного характеру, а здійснюється при настанні певної події або вчиненні певної дії (збір за першу реєстрацію транспортного засобу, державне мито).

За часом дії:

- звичайні - це постійно діючі податки (акцизний податок, плата за користування надрами);
- надзвичайні – податки, які вводяться на якийсь час, через надзвичайні умови (збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення проіснував з 1997 по 1998 рр.).

Огляд класифікаційних ознак податків дозволяє зробити висновок про можливість кожного податку потрапити до декількох груп, сформованих за різними ознаками. Така багатогранна природа податку дозволяє досить глибоко охарактеризувати сутність кожного податку та найбільш повно оцінити його роль у податковій системі.

Питання для обговорення та самоконтролю

1. Які критерії лежать в основі періодизації становлення та розвитку податків?
2. Чому на другому етапі еволюції оподаткування кількість податків була надто великою?

3. Чим зумовлено перетворення податків на основне джерело доходів бюджету на третьому етапі їх еволюції?
4. Які риси притаманні сучасним податковим системам країн світу?
5. Охарактеризуйте історичні етапи становлення та розвитку служби контролю за оподаткуванням.
6. З чим пов'язано виникнення податкової теорії жертви і теорії колективних потреб?
7. Хто із вчених обґрунтував необхідність державного втручання в економіку, і які виникають можливості податків у регулюванні економіки?
8. В чому принципова різниця між кейнсіанською, некейнсіанською і посткейнсіанською теоріями?
9. Чому кейнсіанська теорія виступає протилежністю класицизму?
10. Які проблеми вирішує теорія оптимального оподаткування?
11. В чому полягає комплексний характер податку?
12. Які основні ознаки характеризують категорію «податок»?
13. У чому полягає сутність фіскальної та регулюючої функцій податку?
14. Який характер може мати податкове регулювання і в чому це проявляється?
15. Що обумовило необхідність класифікації податків за певними ознаками?

Тести

1. У рабовласницькому ладі податки стягувалися:

- а) у вигляді оброку;
- б) грошима;
- в) у вигляді трудових повинностей;
- г) участю у суспільних заходах

2. Другий етап еволюції оподаткування характеризується:

- а) нерозвиненістю і випадковим характером податків;
- б) тим, що податки стають постійним джерелом державних доходів;
- в) тим, що податки стають основним джерелом доходів бюджету;
- г) тим, що основна роль відводиться прямим податкам

3. Домени як основний вид державних доходів епохи раннього середньовіччя – це:

- а) фіскальні права, дохідні прерогативи казни, які остання брала в своє виняткове користування, вилучивши їх з приватного обороту;
- б) доходи від використання державного майна, казенних земель і лісів;
- в) різновид податку на нерухоме майно;
- г) частина зі всього, що добувала своєю працею людина

4. Перші ознаки сучасної податкової системи з'явилися у:

- а) Стародавній Греції;
- б) Стародавньому Римі;
- в) Стародавньому Єгипті;
- г) Східній Європі

5. На третьому етапі еволюції оподаткування у структурі податкових систем розвинутих країнах акцент робиться на переважанні:

- а) соціальних платежів;
- б) непрямих податків;
- в) прямих податків;
- г) майнових податків

6. До теорій обміну відносяться:

- а) теорія жертви;
- б) теорія податку як страхової премії;
- в) теорія економіки суспільного сектору;
- г) теорія економіки пропозиції;

7. Назвіть вчених, які розвинули принципи оподаткування А. Сміта:

- а) А. Вагнер;
- б) Дж. Стігліц;
- в) А. Пігу;
- г) Дж. Мак-Куллох

8. У теорії податки вважаються головним важелем регулювання економіки і виступають однією зі складових її успішного розвитку:

- а) класичній;
- б) кейнсіанській;
- в) неокласичній;
- г) атомістичній

9. До неокласичної теорії можна віднести:

- а) теорію глобалізації;
- б) теорію раціональних очікувань;
- в) теорію економіки суспільного сектору;
- г) теорію демократичного оподаткування

10. Обґрунтування положення, за яким прогресивні податкові ставки породжують більш високий податковий тягар, ніж пропорційні; і зібраний дохід при пропорційному податку менше ніж той, який міг би бути зібраний з тієї ж бази при регресивній ставці оподаткування, належить економістам:

- а) П. Леруа-Больє і Р. Стурму;
- б) Е. Аткинсону і Дж. Стігліцу;
- в) Дж. Бреннану і Дж. Б'юкенену;
- г) Ф. Кене і О. Мірабо

11. Податок – це:

- а) плата, яка стягується з юридичних і фізичних осіб державними органами за право участі, користування будь-чим або за право здійснення тієї або іншої діяльності;
- б) платіж у грошовій формі;
- в) плата, яка стягується з юридичних і фізичних осіб за здійснення в їх інтересах державними органами певних дій;
- г) обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з юридичних і фізичних осіб

12. Реалізація фіскальної функції податків пов'язана з:

- а) контролем за дотриманням податкового законодавства;
- б) регулюванням грошових доходів між юридичними та фізичними особами, сферами і галузями економіки, державою в цілому та її територіальними утвореннями, досягненням рівноваги між попитом і накопиченням;
- в) формуванням доходної частини бюджету і створенням матеріальних умов для функціонування держави та задоволення загальносуспільних потреб;
- г) перерозподілом національного доходу між різними соціальними верствами і групами населення, а також між сферами та галузями народного господарства, що здійснюється з метою виконання

державою своїх соціально-економічних і загальнонаціональних функцій

13. Назвіть функції, які виконують податки:

- а) контрольна;
- б) фіскальна;
- в) розподільна;
- г) регулююча

14. За характером використання податки поділяються на:

- а) загальні;
- б) прямі;
- в) спеціальні;
- г) регулярні

15. За правовою ознакою податки поділяються на:

- а) власні;
- б) звичайні;
- в) місцеві;
- г) загальнодержавні