

Тема 1. Сутність і види податків

Зміст теми 1

1.1. Розвиток теорії податків в українській і світовій фінансовій думці

1.2. Сутність податку як комплексної категорії

1.3. Елементи податку

1.4. Класифікація податків

Хронологія наукової літератури з питань оподаткування

Завдання для самоконтролю

Глосарій

Список джерел для поглибленого вивчення теми

1.1. Розвиток теорії податків в українській і світовій фінансовій думці

Окремі положення про податки можна знайти у працях філософів, державних діячів, проте лише у середині XIX ст. з'являються перші праці українських вчених, присвячені податкам (магістерська дисертація В. Незабитовського «Про податкову систему в Російській державі з часів встановлення» (надрук. 1884), праця

Г. Сидоренка «Епізод з фінансової історії Австрії» (1859), тоді як у 70-х рр. XVI ст. Ж. Боден у своїй праці «Шість книг про республіку» використовував поняття «фінанси» та визначив сім основних джерел державних доходів (домени, здобич від ворогів, подарунки від дружніх держав, збори з союзників, доходи з торгівлі, мито з ввезення та вивезення і данина з підкорених народів), з визначенням доменів на першій позиції, а данину з підкорених народів як прототип податків – на останній. Головним правилом правильно організованого фінансового господарства повинна стати чесність та рівномірність оподаткування, що, на думку Ж. Бодена, можливо досягти лише за непрямого оподаткування.

На думку російського дослідника історії російської та світової фінансової думки В. Пушкаревої, «фінансова наука періоду раннього меркантилізму робила перші самостійні кроки»¹, саме завдяки праці Ж. Боден «Шість книг про республіку» (1576). Внесок Ж. Боден у розвиток фінансової науки полягає у використанні дефініції «фінанси»

¹ Пушкарева В. М. История мировой и русской финансовой науки и политики: монография / В. М. Пушкарева. – М.: Финансы и статистика, 2003. – С. 16.

для визначення фінансового господарства держави, дохідна частина якого повинна формуватися з семи джерел: домени, військова здобич, подарунки друзів, данина союзників, торгівля, мита з ввозу та вивезення, податки з підданих. Надходження від domenів та мито з ввозу і вивозу товарів, на його думку, повинно забезпечувати державу необхідними коштами, а податки, в свою чергу, повинні справлятися у виключних випадках.

У XVII ст. на зміну поглядам меркантилістів, що акцентували свою увагу на пошуку джерел збагачення нації через отримання прибутків у зовнішній торгівлі, прийшла школа камералістів. Під камералістикою М. Бунге розумів «збір правил, які впливають з широких прав казни і обмежень приватної діяльності економічною діяльністю держави, у вигляді народного і державного блага, охорони доброго характеру, порядку і т. д.»¹. Даний напрямок виник у Німеччині та його основними представниками були Л. фон. Секендорф (1626–1692), Ф. Юсті (народ. 1837) та Й. Зонненфельс (1732–1817) (рис. 1.1), вони сформували загальний зміст фінансової науки з трьох основних частин: вчення про доходи, видатки та управління державним господарством. Українські учені, формували структуру вчення про державні фінанси відповідно до положень камералістів.

Представники фізіократів (Ф. Кене, А. Тюрго, С. А. Бандіні та ін.) вважали, що не зовнішня торгівля є джерелом багатства країни, а сільське господарство. Вони наполягали на необхідності введення єдиного поземельного податку, оскільки вважали що лише землеробство продукує національне багатство. Ф. Кене (1694–1774) вважав за несправедливе справляння податків з осіб, їх заробітної плати, товарів чи домашніх тварин, одночасно висувуючи ряд вимог: «самою простою, справедливою, вигідною для держави та найменш обтяжливою для платників формою обкладання є та, за якої податок справляється у кількості, пропорційному чистому продукту»².

Ідея запровадження єдиного податку не знайшла підтримки серед учених та експеримент, що проводився маркграфом Баденським Карлом-Фрідріхом у кількох селах не підтвердив очікувань фізіократів. Ідея єдиного податку звичайно була піддана критиці, оскільки не могла задовольняти потреби держави у фінансових ресурсах, проте до неї неодноразово поверталися.

¹ Бунге Н. Х. Очерки политико-экономической литературы / Н. Х. Бунге. – СПб.: Тип. В. Киршбаума, 1895. – С. 9.

² Історія економічних вчень : хрестоматія : навч. посіб. / за ред. В. Д. Базилевича. – К.: Знання, 2011. – С. 187.

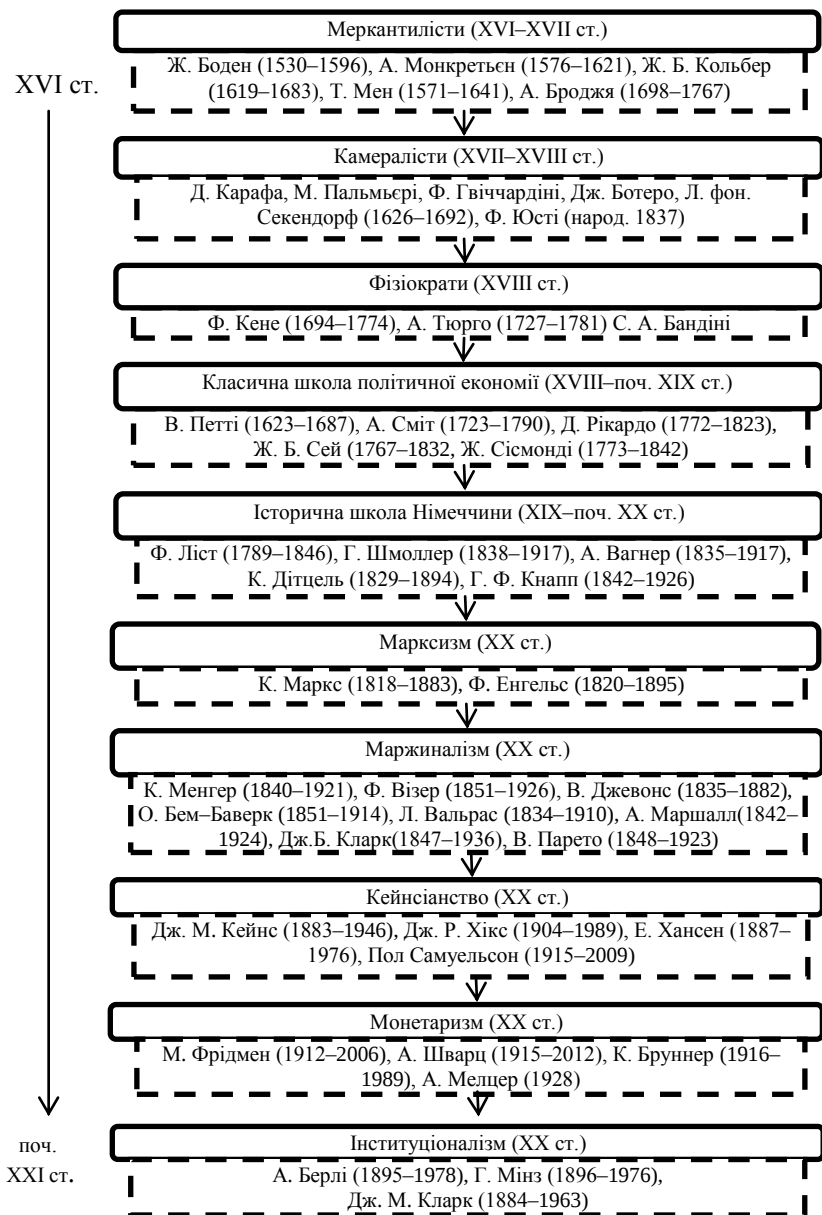


Рис. 1.1. Економічні школи Заходу та їх основні представники

Джерело: побудовано автором

Наукове обґрунтування єдиного податку в радянський період містилося у праці українського фінансиста О. Полоцького «Податкова політика», єдиний податок визначався як прибутково-маєтковий та основними його особливостями мають бути: єдність, однаковість для всіх, з поступовим збільшенням та простотою організації його збирання¹.

Іншою заслугою Ф. Кене є поділ податків на прямі та непрямі, або, точніше вказуючи, запровадження в обіг даної термінології. Прямим податком, він вважав тільки такий, який справляється безпосередньо з чистого земельного доходу, всі інші податки, в тому числі особисті і промислові, податки на доходи від грошових капіталів, він відносив до непрямих податків.

Узагальнюючи внесок фізіократів у розвиток фінансової науки, С. Іловайський визначив чотири напрями: «1) вони долучили фінансові явища до сфери дослідження політичної економії і тим сприяли подальшій науковій їх розробці; 2) вони створили теорію перекладання податків і 3) своїм вченням вони поклали початок подальшому розвитку таких важливих для питань теорії обкладання земельної ренти і прибутку; 4) незважаючи на неpravильний погляд на сутність прямих і непрямих податків, вони вплинули на подальше з'ясування відмінності між цими двома формами оподаткування»². Незважаючи на всі хибні положення фізіократів, вони першими розглядали податки у взаємозв'язку та взаємозалежністю з економічними та демографічними процесами в державі.

Великий внесок у розвиток фінансової науки здійснено представниками класичної школи політичної економії (В. Петті (1623–1687), А. Сміт (1723–1790), Д. Рікардо (1772–1823)). Представники класичної школи стояли на позиціях лібералізації господарського процесу та невтручання держави в економіку, їх наукові ідеї були підтримані українськими ученими І. Вернадським, Т. Степановим, В. Железновим та ін.

Професор Новоросійського університету С. Іловайський досліджуючи розвиток учення про фінанси вказував на внесок «батька» класичної школи політичної економії: «Сміт надав величезну послугу фінансовій науці чудовим чітким формулюванням її основних положень»³, маючи на увагу обґрунтовані ним принципи оподаткування:

¹ Полоцький О. Податкова політика / О. Полоцький. – К.: Держ. вид-во України, 1925. – С. 13.

² Иловайский С. И. Учебник финансового права / С. И. Иловайский; под ред.: Н. П. Яснопольский, проф. Ун-та св. Владимира; Доп.: Г.И. Тиктин. – 5-е (посмерт.) изд., перераб. и доп. – Одесса: Е.С. Иловайская, 1912. – С. 32.

³ Иловайский С. И. Учебник финансового права / С. И. Иловайский. – Одесса: Типография Соколовского, 1904. – С. 4.

1. Піддані повинні платити податки, наскільки можливо, пропорційно своїй платоспроможності, тобто в розмірах доходів, які вони отримують під заступництвом держави.

2. Податок, який індивід зобов'язаний платити, повинен бути визначений точно, а не бути довільним; час, спосіб, місце та кількість платежу повинні бути чітко відомі як особі, що платять податки, так і всьому суспільству.

3. Кожен податок повинен стягуватися в такий час і таким способом, які найзручніші для платника.

4. Кожен податок повинен бути влаштований таким чином, щоб витягати з кишені народу можливо менше понад те, що надходить у державну скарбницю.

У фінансовій науці чотири принципи оподаткування А. Сміта сприймалися як фінансові аксіоми та практично не піддавалися критиці, вони визначалися як бездоганні з можливістю закладення їх в основу формування або реформування податкових систем у XVIII-XIX ст. Представниками Української класичної школи державних фінансів вони подавалися з незначними поясненнями і лише І. Янжул вказав на можливість доповнення ще одним п'ятим принципом: «держава не повинна запроваджувати податків, супротивних приписам етичного, морального кодексу (податків на євреїв, розкольників, повій і т.п.)»¹, що свідчило про закладення засад інституціоналізму у фінансовій науці.

Ще один принцип оподаткування був визначений професором Університету Св. Володимира Г. Сидоренко – продуктивність та еластичність, тобто «здатність доставляти державі значні і при цьому незмінно прогресуючі ресурси»², даній вимозі учений приділяв особливу увагу та аргументував це необхідністю постійного збільшення надходжень у зв'язку з постійним збільшенням державних потреб. Отже, концептуальна позиція Української класичної школи державних фінансів щодо побудови податкової системи враховувала як мікроекономічний, так і макроекономічний аспект.

Фізіократи наполягали на існуванні одного об'єкта оподаткування – землі, проте А. Смітом було спростоване таке положення і визначено три джерела доходів – працю, капітал і землю. Проте оподатковувати, на думку А. Сміта та його послідовників варто лише капітал та землю. Відповідно, заробітну плату не розглядали як об'єкт оподатковувати, тому що це могло призвести до зменшення доходів населення, збільшення витрат на виробництво та удорожчання товарів.

¹ Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах / И. И. Янжул – М.: «Статут», 2002. – С. 282.

² Сидоренко Г. Д. Конспект лекцій по русскому финансовому праву / Г. Д. Сидоренко. – Ж., 1888. – С. 468.

Дане положення пояснює у своїй праці І. Патлаєвський «таке зречення від податків на робочу плату у Сміта та Рікардо і взагалі у англійських письменників, засноване на тому положенні, що робоча плата, внаслідок конкуренції робітників, стоїть на тому рівні, що являє собою тільки витрати виробництва робочої сили і чистого доходу не дає»¹.

Справляння державою податків та отримання інших доходів до казни спричинене необхідністю фінансування державою її завдань. Завдання держави, які обумовлюють її видатки, А. Сміт зводить до трьох груп: захист суспільства від насилля і нападу з боку інших незалежних суспільств, захист кожного члена суспільства від кривд і утисків з боку інших членів і, нарешті підтримання суспільних підприємств і деяких установ, які не можуть утримуватися однією або кількома особами, але стосовно всього суспільства надана ними користь, можливо, більша, ніж винагорода за здійснені видатки². У праці А. Сміта також має місце питання місцевих видатків, з зазначенням необхідності фінансувати послуги, що отримуються на певній території доходами тієї самої території, а не всієї держави. Дана ідея продовжена та розвинута у працях німецьких вчених Якоба, К. Рау.

Питання боргової політики реалізовані у концепції «здорових фінансів». Основу даної концепції становить положення про ефективність і самодостатність ринкових механізмів, необхідність мінімізації економічної ролі держави та запобігання її втручанню в дію «невидимої руки» ринку. Саме тому прихильники «здорових фінансів» вимагали збалансованості доходів і видатків держави. А. Сміт, Д. Рікардо й інші класики політичної економії та їх послідовники наголошували на необхідності збалансованості бюджету, здійснення урядом своєї діяльності у межах доходів, вилучених з приватного сектору, не створюючи боргів, для обслуговування яких державі потрібно отримати ще більше доходів (податків), що негативно вплинуло б на накопичення капіталу (джерело багатства нації), а також не вдаючись до грошової емісії, яка прямо загрожує знеціненню грошей.

Погашення державних боргів, на думку А. Сміта, варто здійснювати за рахунок продажу державних земель, що, з одного боку, зменшить заборгованість, а іншого, забезпечить ефективне використання приватним власником з одночасним постійним надходженням коштів до казни у вигляді податків. Інший представник школи класичної політичної

¹ Патлаевский И. Курс науки финансового права / И. Патлаевский. – Одесса: Тип. «Одес. вестн.». – 1885. – С. 158.

² Алексеев М. М. Взгляд на развитие учения о налоге у экономистов А. Смит, Ж.-Б. Сея, Рикардо, Сисмонди и Д. С. Милля / М. М. Алексеев. – Харьков: В Университетской Типографии, 1870. – С. 9.

економії, учень А. Сміта Д. Рікардо «єдиним джерелом погашення боргу є економія у її витратах». Українські учені-фінансисти вивчаючи та критично оцінюючи здобутки західної фінансової думки розглядали альтернативні джерела погашення державного боргу та пропонували одночасно використовувати кілька з них: підвищення доходів, зменшення видатків, продаж державного майна тощо.

Д. Рікардо у праці «Засади політичної економії та оподаткування» (1817) був прихильником оподаткування прибутків капіталістів, і лише у окремих випадках – з земельної ренти, акцентуючи увагу на податку на товари землеробства, податку на ренту (падає на землевласника), десятині (податок на валовий продукт ґрунту, незалежно від ступеня його родючості), поземельного податку.

При сплаті податків, на думку Д. Рікардо, гроші змінюють тільки свого власника та переходять з рук платників у руки держави, а від останньої до посадових осіб, постачальників та працівників; народне багатство не страждає від цього...¹. Заперечення цьому положенню має місце у праці К. фон Гокка «Державне господарство: податки та державні борги» (1863). Він вказує на перехід грошей від платника до держави на підставі оплати послуг. «Якщо ця послуга не надана, безкорисна або шкідлива, то платник податків терпить збитки і обманутий на рахунок споживання всієї або частини оплаченої послуги»².

Д. Рікардо засуджував справляння податку на продукти землеробства, обґрунтовуючи таким чином: 1) він нерівномірний, тому що б'є прибуток фермера, власника мануфактури, купця, але не чіпає ренти землевласника, процентів капіталіста і обходить усіх, хто отримує визначений дохід; 2) підвищуючи ціни на продукти землеробства, податок змушує робітників страждати в проміжний час, поки внаслідок підвищення ціни підніметься робітнича плата, тобто з'явиться можливість для робітника забезпечити себе попередньою кількістю продуктів землеробства; 3) знижує прибуток, а отже, позбавляє коштів – можливості зробити нагромадження; 4) підвищення ціни підриває іноземну торгівлю, може бути відхилено тим, що підвищення цін тягне за собою вивезення монети, яка потім подорожчає і приведе ціни до попереднього рівня; отже, якщо іноземна торгівля і звужиться, то на дуже короткий час. Рікардо також засуджував податки на перехід майна від мертвого до живого і між живими, тобто податок зі спадщини та дарування у контексті оподаткування капіталу, що неминуче призведе до зменшення виробничих потужностей у державі: «вона (державна – Авт.) ніколи не

¹¹ Гок К. Государственное хозяйство: Налоги и государственные долги / К. Гок; [пер. Н. Бунге]. – К.: Унив. тип., 1865. – С. 5.

² Гок К. Государственное хозяйство: Налоги и государственные долги / К. Гок; [пер. Н. Бунге]. – К.: Унив. тип., 1865. – С. 7.

повинна вводити такі податки, які неодмінно падатимуть на капітал»¹. Іншої думки був Ж. Б. Сей, вважаючи податок на спадщину та дарування одним з податків тогочасних податкових систем з необхідністю справляння у момент переходу власності та наявності у спадкоємця коштів.

Популяризатори та прихильниками вчення А. Сміта були Ж. Б. Сей (1767–1832) та Ж. Сісмонді (1773–1842). Перший піддав критиці положення про податки як інструмент зубожіння нації та твердив, що «держава не знищує кошти, отримані шляхом оподаткування, а знову пускає їх в обіг»². Незважаючи на фінансування державою її завдань за рахунок коштів, що надійшли до казни внаслідок оподаткування варто прагнути до їх мінімізації. Ж. Б. Сей вказував на доцільність справляння пропорційних податків, оскільки «обкладання має бути пропорційним доходу, оскільки послуги, які надаються державою громадянину, тим значніші, чим більший його дохід»³, в той час прогресивний податок негативно впливає на збільшення капіталу та зменшує мотивацію до праці. Іншої думки був Ж. Сісмонді, обґрунтовуючи доцільність встановлення прогресії в оподаткуванні: «більша частина суспільних витрат іде на захист багатих проти бідних... тому цілком справедливо, щоб багатий сприяв підтримці суспільного порядку, який для нього такий благойний, не тільки пропорційно своїм статкам, а дещо більше»⁴.

Особливу увагу Ж. Б. Сеєм було приділено справлянню непрямих податків, їх перевагами було визначено: сплачуються непомітно, бо податок змішується з ціною товару, сплата залежить від волі людини; недоліками: можливість ухилення від платежу, зростання до величезних розмірів і позбавлення людей споживати різні речі, їх непропорційність, дуже великі витрати справляння, тому що воно вимагає багатьох агентів⁵.

Особливою заслугою Ж. Сісмонді було визначення неоподатковуваного мінімуму доходів громадян («недоторканої частини доходу»⁶), який витримав випробування часу та залишився у податкових системах сучасних держав. Ідея неоподатковуваного мінімуму була підтримана була українськими ученими: М. Алексєнко, С. Вітте, Д. Сіромаха та ін.

¹ Історія економічних вчень : хрестоматія : навч. посіб. / за ред. В. Д. Базилевича. – К.: Знання, 2011. – С. 264.

² Алексєнко М. М. Взгляд на развитие учения о налоге у экономистов А. Смита, Ж.-Б. Сея, Рикардо, Сисмонди и Д. С. Милля / М. М. Алексєнко. – Харьков: В Университетской Типографии, 1870. – С. 48.

³ Там само. – С. 49.

⁴ Там само. – С. 101.

⁵ Там само. – С. 51.

⁶ Там само. – С. 103.

Дж. Мілль (1806–1873) наполягав на встановленні мінімуму доходів, який слід звільнити від податку: «такий мінімум можна визначати у 100 ф.ст., беручи до уваги тягар непрямих податків, який падає на дрібні доходи»¹. У праці «Основи політичної економії з деякими додатками до соціальної філософії» (1848) Дж. Мілль піднімає питання про невизначеність питання щодо визначення неоподатковуваного мінімуму для однієї особи чи сім'ї.

Неоподаткований мінімум, на думку С. Вітте, являє собою інструмент забезпечення справедливості під час оподаткування, проте «допущення вільного від обкладання мінімуму доходу лише пом'якшує нерівномірність пропорціональних податків, але не усуває її цілком»². Позитивним Д. Сіромаха вважав досвід Англії, Прусії та Італії щодо введення розмірів доходу з яких не сплачується податок та пільг з оподаткування. «...в Англії не платять тепер той, хто має щороку доходу 1.600 карб., чи менше, в Прусії 440 карб., в Італії 420 карб.»

Вчення про непрямі податки доповнене Дж. Міллем визначенням їх особливостей: по-перше, непрямі податки не повинні порушувати природного процесу виробництва, по-друге, в жодному разі не повинні падати на предмети необхідності або на матеріали і знаряддя виробництва таких предметів; вони мають падати тільки на предмети розкоші; по-третє, потрібно намагатися зосереджувати збори на небагатьох предметах, посилено справляти їх із збуджувальних напоїв, по можливості обмежуватися ввізими митами, не підвищувати мита до такої міри, щоб поживляювалася контрабанда.

Досліджує внесок саме італійських учених у розвиток економічних поглядів оскільки вважає, що вони були самостійними у своїх поглядах. Критичний аналіз присвячений переважно поглядам на такі категорії як праця, вартість, гроші, проте поза увагою українського вченого не залишають податки та державні борги. Податки досліджували А. Броджя (1698–1767), С. А. Бандіні (1677–1760), А. Дженовезі (1712–1769), П. Веррі (1728–1797).

З початку XIX ст. почала формуватися Німецька сторична школа, яка завершила процес формування фінансової науки як науки про державні фінанси (державне фінансове господарство). Особливостями даної школи являлося поєднання історичного та соціального методів; визначення та обґрунтування переваг державного господарства над приватним, що

¹ Алексеенко М. М. Взгляд на развитие учения о налоге у экономистов А. Смита, Ж.–Б. Сея, Рикардо, Сисмонди и Д. С. Милля / М. М. Алексеенко. – Харьков : В Университетской Типографии, 1870. – С. 129.

² Витте С. Ю. Конспект лекций о народном и государственном хозяйстве, чит. его имп. высочеству великому князю Михаилу Александровичу в 1900–1902 гг. / С. Ю. Витте. – СПб., 1912. – С. 470.

отримало продовження у працях українських учених-фінансистів другої половини XIX – початку XX ст.; визначення необхідності проведення державою активної економічної та фінансової політики, що заперечувало положення А. Сміта щодо невтручання у ринковий механізм. Представники Української наукової школи державних фінансів особливо М. Бунге та С. Вітте, перебуваючи на посаді міністра фінансів, підтримували наукові ідеї Ф. Ліста про активну фінансову політику і реалізували їх за допомогою бюджетної та податкової політик, розширення державного кредиту, інвестування державних коштів у будівництво підприємств та інфраструктури, яскравим прикладом було будівництво залізниці.

Видатним представником Німецької історичної школи був професор Берлінського університету А. Вагнер (1835–1917), який запропонував дослідження державних фінансів через застосування історичного методу та у контексті економічних, політичних та соціальних умов розвитку. Ним обґрунтовано закон розширення державної діяльності: «обсяг державних видатків під впливом розширення попиту на державні послуги в індустріалізованих країнах, зумовленого зростаючим доходом на душу населення, збільшується швидшими темпами, ніж валовий національний продукт»¹. З метою забезпечення справедливості у суспільстві, учений пропонував обкладати податками капітал за ставками, вищими за рівень їх дохідності та це сприятиме більш рівномірному розподілу національного багатства. Проте С. Іловайський не поділяв такого підходу до оподаткування і вказував: «така вимога не повинна входити до податкової політики головним призначенням якої повинно бути надання казни необхідних їй коштів за найменшого обкладання народу»².

У XX ст. фінансова думка розвивалася під впливом та у межах наступних економічних теорій: марксизм, інституціоналізм, кейнсіанство, маржиналізм, монетаризм та ін.

Лідер Української класичної школи публічних фінансів М. Бунге, розглядаючи у своїх працях питання кредиту, грошової політики, державного та комерційного банківництва, біржової діяльності, державного рахівництва, підкреслював, що «всі питання залежать від вирішення одного – податкового». Перебуваючи на посаді міністра фінансів, він проводив реформування фінансової системи в напрямі зниження викупних платежів селян, відміни подушного податку та акцизу на сіль, підвищення ставок акцизу на спирт, цукор, тютюн та мита на

¹ Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в XX столітті: Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів : монографія / В. Л. Андрущенко. – Л.: Каменяр, 2000. – С.94.

² Іловайський С. И. Учебник финансового права / С. И. Иловайский. – Одесса: Типография Соколовского, 1904. – С. 170.

ввезені товари, укладення нових позик та конверсії попередніх тощо.

На важливості ролі податків у фінансовому господарстві держави наголошував С. Іловайський. У передмові до своєї магістерської дисертації «Непряме оподаткування в теорії та практиці» він писав: «У даний час податки скрізь становлять основу державного господарства, організація податків згідно з домінуючими податними принципами скрізь є одним із головних завдань фінансової політики»¹. Дане твердження відповідало стану державного фінансового господарства кінця XIX ст. У XX ст. роль податків не лише не зменшилася, а, навпаки, стрімко зростала. Представник сучасної генерації українських учених професор В. Суторміна визначила податки як вихідну категорію державних фінансів, у якій сфокусовані основні сутнісні риси і властивості фінансів. Це положення набуло подальшого розвитку у працях В. Федосова².

Основними напрямками досліджень у царині податків та податкової політики представників Української класичної школи публічних фінансів у другій половині XIX – на початку XX ст. були:

- сутність та вплив податків на економічний розвиток держави;
- розподіл податкового тягара між різними верствами населення з метою забезпечення соціальної справедливості через застосування податкових пільг, диференціацію податкових ставок;
- прогресивне оподаткування доходів фізичних осіб та прибутків юридичних осіб як оптимальний інструмент з погляду соціальної справедливості та фіскальної достатності;
- оптимізація податкової системи як сукупності прямих і непрямих податків, зборів із визначенням переваг та недоліків кожного з них;
- забезпечення фінансової автономії місцевих бюджетів через справляння місцевих податків;
- перекладання податків як форма реагування на надмірний податковий тиск.

Сутність категорії «податки» як основної у сфері державних фінансів залишається дискусійною, тому розглянемо еволюцію поглядів на досліджувану проблему у хронологічному порядку з визначенням характерних ознак.

Податки привертали увагу учених-фінансистів не лише з погляду їх фіскальної ефективності, тобто здатності забезпечувати фінансування суспільних потреб, а й з позиції соціальної справедливості. Досліджуючи історію оподаткування, І. Янжул визначив як історичний процес боротьбу

¹Иловайский С. И. Косвенное обложение в теории и практике / С. И. Иловайский. – Одесса: Типогр. Шт. войск Одес. воен. окр., 1892. – С. 1.

²Федосов В. М. Налоги в системе государственно-монополистического капитализма / В. М. Федосов. – М.: Финансы, 1969. – 88 с.; Федосов В. М. Налоги в экономике современного капитализма (на примере ФРГ) / В. М. Федосов. – К.: Вища шк., 1977. – 192 с.

між намаганням держави брати більше і прагненням підданих давати менше, крім цього, учені-фінансисти підкреслювали необхідність розподілу податкового тягара між різними верствами населення з метою забезпечення соціальної справедливості. Л. Яснопольський вказував на значне податкове навантаження на незаможних громадян, тоді як навантаження на багатих було значно меншим. За його словами, «... у нас платить переважно бідний народ, а багаті майже вільні від податків»¹. Таку систему оподаткування вчений називав соціально несправедливою. Власникам землі з десятини необхідно було платити всіх зборів 20 коп., селянам – 1 руб. 51 коп. Ці дані стосуються прямих податків, непрямі ж податки тільки посилювали податкове навантаження на незаможних селян.

Досліджуючи прибуткове оподаткування, до категорії «справедливість» звертався і М. Алексеєнко. Він акцентував увагу на відносності справедливості податків та визначальному впливі суспільного устрою і вимог тієї частини суспільства, яка перебуває при владі. «У суспільстві, яке характеризується поділом класів на привілейовані й податкові, інші податки та інші принципи, ніж у суспільстві, у якому фундаментальною основою суспільного життя визнано рівність перед законом, судом, службою. і податками»². Дане положення було підтримане і М. Мітіліно, який підкреслював неможливість дати правильне трактування поняттям «справедливе оподаткування» та «оподаткування за податковою спроможністю», а також неможливість визначити абсолютне значення кожного з показників, оскільки «зміст таких понять великою мірою залежить від культурного рівня, народної вдачі, умов місця і часу та ін.»³.

С. Іловайський також вважав, що «абсолютна справедливість у розподілі податків взагалі недосяжна, але це не звільняє від обов'язку прагнути до можливої справедливості»⁴. За його словами, для досягнення справедливості всі повинні сплачувати податки, які мають бути пропорційними майну платників. А. Ісаєв підкреслював, що для забезпечення справедливості в оподаткуванні необхідно передусім дати відповідь на такі питання: 1) хто повинен платити податки та 2) як досягти зрівняльності при розподілі податків між платниками? Склад

¹ Яснопольський Л. Н. Государственные доходы и расходы / Л. Н. Яснопольский. – М.: Типография Г. Лисснера и Д. Собко, 1907. – С. 24.

² Алексеенко М. М. Подоходный налог и условия его применения / М. М. Алексеенко. – Харьков: 1885. – С. 6.

³ Мітіліно М. І. Основи фінансової науки / М. І. Мітіліно. – К.: Державне видавництво України, 1929. – С. 128.

⁴ Іловайський С. И. Учебник финансового права / С. И. Иловайский ; под ред. Н. П. Яснопольского ; доп. Г. И. Тиктин. – [5-е (посмерт.) изд., перераб. и доп.]. – Одесса: Е. С. Иловайская, 1912. – С. 169.

платників податків учений обмежував переліком фізичних осіб, які користувалися державними благами: На його думку, це

«1) туземці, що живуть у державі, у зв'язку з їх доходами, одержуваними всередині країни;

2) громадяни, які живуть на батьківщині, у зв'язку з їх доходами, одержуваними з-за кордону;

3) піддані, які живуть за кордоном, і їхні доходи, що надходять із закордонних джерел;

4) піддані, що живуть за кордоном і отримують з батьківщини свої доходи;

5) іноземці, які живуть у даній державі, і мандрівники;

6) іноземці, які живуть за кордоном, але які отримують свої доходи з цієї держави»¹. Такий перелік платників податків А. Ісаєв аргументував тим, що названі особи користувалися державними благами, насамперед такими, як охорона та підтримка громадського порядку, незалежно від національності, проте не можна вважати правильним віднесення до платників податків виключно фізичних осіб.

Розширення суб'єктів оподаткування здійснювалося у напрямі включення до їх складу юридичних осіб. Так, І. Патлаєвський окрім громадян зараховує до суб'єктів оподаткування «всі товариства, які володіють податною спроможністю, незалежно від податної спроможності кожного з учасників; общини та інші корпорації, якщо вони володіють податною спроможністю як юридичні особи, незалежно від фізичних осіб, які входять до їх складу»².

Уже у другій половині XIX ст. в науковій літературі починає досліджуватися проблема подвійного оподаткування. Ідеться про недопущення оподаткування одного й того самого доходу чи майна різними державами. У разі сплати податку в одній державі інша повинна справляти податок з цього самого об'єкта за меншими ставками. Загальний огляд даної проблематики здійснив А. Ісаєв. Справедливим учений вважав сплату непрямих податків всіма платниками незалежно від їх національної належності та сплату податків на батьківщині, оскільки дані податки пов'язані зі споживанням. Недопущення подвійного оподаткування, на думку вченого, має бути в разі оподаткування майна, якщо воно використовується підприємством, котре сплачує податок з доходу.

Досягнення справедливості в оподаткуванні повинно також базуватися на науковому обґрунтуванні переліку тих осіб, які

¹ Ісаєв А. А. Очерк теории и политики налогов / А. А. Исаев. – Ярославль: Типогр. Г. Фальк, 1887. – С. 15.

² Патлаевский И. Курс науки финансового права / И. Патлаевский. – Одесса: Тип. «Одес. вестн.». – 1885. – С. 147.

звільняються від сплати податків. А. Ісаєв пропонував до них відносити:

1) осіб, діяльність яких відповідає загальнодержавним цілям та які сприяють державі у розв'язанні її важливих завдань¹. Пояснюється це тим, що обов'язки громадян перед державою можуть бути різними: одні, наприклад, повинні нести військовий обов'язок, інші – сплачувати податки;

2) юридичних осіб, діяльність яких спрямована на сприяння розумовому та моральному розвитку населення. До складу таких організацій А. Ісаєв відносив не лише «класичні» установи культури та освіти, а й кредитні та промислові товариства. На нашу думку, останні у своїй діяльності ставлять переважно комерційні цілі, а не задоволення потреб населення, тому повинні сплачувати податки на загальних підставах;

3) фізичних осіб, доходу яких ледве достатньо для покриття найнеобхідніших потреб. Особливо актуальним це було для Російської імперії: 17 відсотків податків тут припадало на заможні верстви населення і 76 відсотків – на бідні класи, тоді як для європейських країн не був характерним такий розподіл, про що свідчать дані табл. 1.1.

Таблиця 1.1

**Структура державних доходів
(50-ті – початок 60-х років XIX ст.), %**

	Велика Британія	Франція	Бельгія	Пруссія	Росія
Частка податків у загальному обсязі державного доходу					
з вищих класів	у середньому для чотирьох західно-європейських держав – 44				
	52	49	45	30	17
з нижчих класів	у середньому для чотирьох західно-європейських держав – 32				
	40	30	29	29	76
з інших джерел: регалій, державного майна	8	21	26	41	7

Джерело: побудовано автором на основі: Ісаєв А. А. Очерк теории и политики налогов / А. А. Исаев. – Ярославль: Типогр. Г. Фалькъ, 1887. – С. 27.

Реформування податкової системи через відміну подушного податку, введення п'ятивідсоткового збору з доходів від грошових капіталів та майнового податку привело до позитивних змін у структурі податкових надходжень. Уже в 1887 р. розподіл податкового тягаря характеризувався

¹ Ісаєв А. А. Очерк теории и политики налогов / А. А. Исаев. – Ярославль: Типогр. Г. Фалькъ, 1887. – С. 16.

наближеними до європейських значень: «на вищі майнові класи в Росії – 40,8 %, а на нижчі – 59,2 %»¹.

4) фізичних осіб, які отримують спадщину від осіб першого ступеня родинного зв'язку. У переважній більшості видатків майно, що переходить у спадщину, було придбане спільними зусиллями.

А. Ісаєв також рекомендував звільнити від оподаткування доходи державних і місцевих установ, оскільки вони у повному обсязі зараховуються до відповідного бюджету;

5) з метою збереження мотивації до праці та підприємництва, необхідно встановити граничний розмір доходу, після якого вже прогресивна система змінюватиметься на пропорційну;

6) фізичні особи, які отримують спадщину від осіб першого ступеня родинного зв'язку. У переважній більшості видатків майно, що переходить у спадщину, було придбане або побудоване спільними зусиллями. У разі отримання спадщини від далеких родичів чим меншими є родинні зв'язки, тим більшими мають бути ставки.

Отже, для досягнення справедливості в оподаткуванні необхідно платити податки як фізичним, так і юридичним особам, а також як резидентам, так і нерезидентам. Прихильником такого підходу був І. Янжул. Він зазначав: «Обов'язок сплачувати податки, згідно з принципами науки, поширюється на всіх фізичних та юридичних осіб, які живуть або перебувають в межах країни, і будь які винятки з цього обов'язку для окремих осіб, станів, земств, міст тощо є явною несправедливістю і повинні підлягати безумовному осуду»².

Досліджуючи можливість досягнення справедливості в оподаткуванні, представники Української наукової школи публічних фінансів обґрунтовували різні форми ставок – пропорційні, прогресивні, регресивні.

Застосування прогресивного оподаткування для прямих податків – одна з вихідних позицій теорії оподаткування XIX – початку XX ст. за умови, що непряме оподаткування здійснюється за регресивними ставками. Оподаткування товарів споживання непрямими податками не враховує податкоспроможності платників, і досить часто особи з низьким рівнем доходів мусять нести податковий тягар, що не відповідає їхньому рівню доходів. З метою компенсації такої несправедливості М. Мітіліно пропонував застосувати прогресивні ставки для прямих податків: «прогресивне обкладання й має бути актом відплати за ті

¹ Яснопольский Н. П. О географическом распределении государственных доходов и расходов в России / Н. П. Яснопольский. – К.: Типогр. Император. Ун-та Св. Владимира Н. Т. Корчак–Новицкого, 1890. – Ч. 1. – С. 21.

² Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах / И. И. Янжул – М.: «Статут», 2002. – С. 247.

несправедливості»¹.

Прогресивне оподаткування вченими розглядалося не лише як необхідний механізм задоволення державою потреби у фінансових ресурсах (фіскальний мотив), а й як засіб для покращення економічного добробуту. Застосування прогресивного оподаткування має бути належно обгрунтоване, оскільки має ряд недоліків: «1) довільність у встановленні прогресії і пов'язані з цим порушення справедливості, 2) послаблення в людях схильності до заощаджень, 3) великі труднощі для фінансового управління через прагнення платників показувати дохід нижчий від дійсного; 4) прагнення до комунізму держави, яка проводить ідею прогресивності оподаткування»².

У разі застосування системи прогресивного оподаткування насамперед потрібно обгрунтувати ставку податку. Г. Сидоренко підкреслював необхідність установа максимального розміру доходу в межах прогресивної системи оподаткування. Дохід, який перевищує максимальний розмір, на думку вченого, слід оподатковувати за пропорційною системою. Важливість цього вчений-фінансист показав на такому прикладі у праці «Конспект лекцій по російському фінансовому праву»: «Якщо з доходу в 100 руб. стягується 5 %, тобто 5 руб., то з доходу в 200 руб. потрібно взяти вже більший відсоток, наприклад 6 % – 12 руб., з доходу в 300 руб. – 7 % – 21 руб. і т. д. Якщо на кожну сотню додавати по відсотку, то з доходу в 1000 руб. довелося б уже брати 14 %, а з 9600 руб. всі 100 %, тобто всю суму. Очевидно, що це була б безглуздість...»³. Г. Сидоренко наголошував на тому, що передусім важливо установлювати максимальний розмір доходу, а вже потім – відповідні ставки податків.

М. Мітіліно вказував на важливість визначення не лише максимального обсягу доходу, а й максимальної ставки податку, на його думку, вона мала бути не вищою за 25 відсотків. Надмірно високі податкові ставки, підкреслював учений, знижують особисту ініціативу та підприємницьку діяльність, сприяють зменшенню розмірів декларованих доходів та ухиленню від оподаткування. У своїй праці «Основи фінансової науки» (1929), М. Мітіліно визначив положення фінансової науки, яке майже через півстоліття графічно зобразить американський економіст А. Лаффер. На думку М. Мітіліно, «прогресія рідко доходить навіть до 25 відсотків з прибутку, після чого спиняється на цьому

¹ Мітіліно М. І. Основи фінансової науки / М. І. Мітіліно. – К.: Державне видавництво України, 1929. – С. 114.

² Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов / А. А. Исаев. – Ярославль: Тип. Г. В. Фальк, 1887. – С. 37.

³ Сидоренко Г. Д. Конспект лекцій по русскому финансовому праву / Г. Д. Сидоренко. – Ж., 1888. – С. 140.

найвищому відсотковому рівні, переходячи у такий спосіб у дегресію, цебто даючи зменшення податкового тягара, бо з цього моменту податок починає забирати меншу частину прибутку в міру того, як прибуток більшає»¹. Ідеї щодо визначення максимального розміру доходів були доволі поширеними в українській фінансовій науці другої половини XIX ст., навіть запропоновано застосування понижувальної прогресії, за якою зі зменшенням розміру доходів зменшується і ставка податку.

Ставки податку на дохід (прибуткового податку) різняться залежно від розміру доходу та від його джерела. У середині XIX ст. англійський економіст Дж. Мілль (1806–1872), розвиваючи вчення про податки, вказував на необхідність відмінного оподаткування доходів, одержаних з різних джерел: «щоб при обкладанні різних категорій доходів, отриманих платником податків, робити відмінність між доходами від різного майна та доходами від особистої праці, і щоб останні обкладалися легше перших»². У розробленій системі податкових ставок для прибуткового податку заробітна плата як основне джерело доходу оподатковувалася за ставками 4–12 відсотків, оподаткування промислів як особистої підприємницької діяльності мало здійснюватися на рівні 5–14 відсотків, тоді як грошовий капітал оподатковували на рівні 6–16 відсотків, а дивідендів – 7–18 відсотків.

Дискусійним у представників Української класичної школи публічних фінансів було питання щодо джерела податку. Частина вчених наголошували на необхідності обов'язкового оподаткування доходу, інші – капіталу або одночасно і того, і того.

Варто зазначити, що українські вчені-фінансисти критикували подушне оподаткування, яке існувало в податковій системі Російської імперії середини XIX ст. «Таке ставлення до вільної особи-громадянина для сучасного ладу державного життя не може мати жодного практичного значення»³, – зазначав у своїй праці «Курс фінансового права» І. Патлаєвський.

Подушний податок прийшов на зміну попереднім несистематичним зборам для утримання армії. Для справляння податку було введено поняття «ревізна душа» для обліку осіб із селян, міщан, цехових і працівників у містах. Звільнялися від сплати податку дворяни, духовенство, державні службовці, працівники пошти та театри, медичні працівники, учені, купці та почесні громадяни. Подушний податок мав

¹ Мітіліно М. І. Основи фінансової науки / М. І. Мітіліно. – К.: Державне видавництво України, 1929. – С. 123.

² Иловайский С. И. Учебник финансового права / С. И. Иловайский; под ред. Н. П. Яснопольского; доп. Г. И. Тиктин. – [5-е (посмерт.) изд., перераб. и доп.]. – Одесса: Е. С. Иловайская, 1912. – С. 169.

³ Патлаевский И. Курс науки финансового права / И. Патлаевский. – Одесса: Тип. «Одес. вестн.». – 1885. – С. 180.

ставки, установлені для окремої особи залежно від губернії, проте «покладался не на кожную особу окремо, а на цілу громаду або поселення за кількістю душ, які перебували в ньому на момент ревізії і далі доданих»¹. Подушний податок мав як позитивні риси, так і негативні. Узагальнивши їх, М. Алексеєнко робить такі висновки про зручність подушного податку з позиції справляння: 1) сума, отримана від справляння податку, відома наперед, оскільки являє собою добуток кількості населення та ставки податку на одну ревізну душу. Податок розраховується на певну громаду, проте кількість ревізних душ не змінюється протягом багатьох років, тобто не враховується ні природний, ні механічних рух населення; 2) уряд не справляє податку з общини загалом, але відповідальним є не окремий платник податків, а община. За прикладом подушного податку, тобто громадської відповідальності, справлялися й інші податки: оброчний податок із державних селян, державний земський збір, суспільний збір.

Соціальна несправедливість подушного податку, неврахування ним рівня доходів населення чи рівня споживання призвели до необхідності його реформування та відміни. Такі пропозиції були обґрунтовані лідером Української класичної школи публічних фінансів М. Бунге, який на той час обіймав посаду міністра фінансів, у доповідній записці Олександрю II² та реалізовані у 1886 р. Замість подушного податку було введено мито з безоплатного переходу майна, підвищені деякі статті митного тарифу, підвищений на 1 коп. з градуса акциз на спирт, збільшений оброчний податок державних селян (об'єднаний із викупними платежами) та вжиті деякі інші фінансові заходи.

Відміна подушного податку унеможливила розгляд особи-громадянина як джерела податку, тому альтернативою було оподаткування майна (капіталу) та доходу (прибутку). Роз'яснення щодо джерел оподаткування знаходимо у науковому доробку І. Патласєвського, який вважав неможливим під час установлення податків обмежуватися зовнішніми ознаками майна та наголошував на важливості визначення доходу від даного майна: «... тільки один дохід є таким джерелом, який може задовольняти всі потреби громадянина, у тому числі і платіж податей, не виснажуючи його майнових сил. З огляду на ці міркування не майнова, а тільки прибуткова подать відповідатиме всім вимогам

¹ Алексеєнко М. М. Действующее законодательство о прямых налогах: Исследование / М. М. Алексеєнко. – С.-Пб.: Тип. М. Стасюлевича, 1879. – С. 24.

² Бунге Н. Х. О подушной подати. Записка, составленная для рассмотрения в Общем присутствии Редакционных комиссий / Н. Х. Бунге // Семенов Н. П. Освобождения крестьян в царствование императора Александра II. Хроника деятельности Комиссий по крестьянскому делу: у 3 т. – СПб., 1889. – Т. 1. – С. 820–822.

справедливості»¹.

Проти оподаткування капіталу виступав і І. Янжул, аргументуючи свою позицію зменшення розмірів капіталу та, відповідно, ресурсів для зростання економіки держави. На думку вченого, податки повинні залишати капітал країни по можливості недоторканим (за винятком надзвичайних випадків – війни тощо) і падати лише на дохід. Під доходом, що підлягатиме оподаткуванню, розуміли чистий дохід як різницю між отриманими від підприємницької діяльності коштами та витратами на її здійснення. Оподаткування валового доходу, на думку представників Української класичної школи публічних фінансів, недоцільне й несправедливе з огляду на можливість вилучення частини коштів, що має спрямовуватися на покриття витрат господарської діяльності. М. Соболев стосовно фізичних осіб крім валового та чистого доходів розглядав поняття «вільний дохід» як різницю між чистим доходом та прожитковим мінімумом, і саме цей дохід, доводить учений, має підлягати оподаткуванню.

Отже, представники Української класичної школи публічних фінансів із джерел оподаткування найсправедливішим та оптимальним з погляду розвитку економіки та індивідуальної підприємницької діяльності вважали податок із чистого доходу – для юридичних осіб та податок із вільного доходу – для фізичних осіб. Водночас вони заперечували доцільність оподаткування капіталу, підкреслювали важливість недопущення вилучення частини майна приватних осіб на користь держави та підтримували відміну оподаткування осіб подушним податком.

Досліджуючи проблеми справляння прибуткового податку, М. Алексєнко показує, що для цього податку характерним було самостійне визначення доходу громадянином без вказівки на його джерела, але з вирахуванням процентів, сплачених за боргами, тобто представники державної та місцевої влади не мали права контролювати відповідність оголошених доходів реальним. Цей недолік перетворив прибутковий податок на «скоріше добровільне пожертвування, на основі громадянської честі, ніж примусовий податок, заснований на громадянському обов'язку»², тому вчені пропонували кожному громадянину вести книги, в яких фіксуватимуться доходи щоденні і потім визначатиметься річний дохід.

Основними перешкодами до справляння прибуткового податку, на думку Г. Сидоренка, були неможливість визначення точної суми доходу

¹ Патлаевский И. Курс науки финансового права / И. Патлаевский. – Одесса: Тип. «Одес. вестн.», – 1885. – С. 154.

² Алексєнко М. М. Подоходный налог и условия его применения / М. М. Алексєнко. – Харьков: 1885. – С. 11.

та схильність осіб до їх приховування або мінімізації. «...чим більше розвивається народне господарство, тим важче встановити величину доходу приватної особи, – пише вчений, – з другого боку, чим вищими стають податі, тим сильніший мотив у приватних осіб приховати доходи – ось перешкода єдиній прибутковій податі. Звідси необхідність урізноманітнення податей, необхідність накладання їх на окремі елементи народного доходу, зручніші для приблизного оцінювання і контролю»¹.

Таким чином, справляння прибуткових податків визнавалося доцільним із позиції соціальної справедливості та фіскальної достатності ще в другій половині XIX ст. і не втратило актуальності й нині; механізм справляння прибуткових податків повинен містити обґрунтування заходів щодо декларування реальних доходів, уникнення шахрайства та хабарництва з боку працівників фіскальних органів.

Увагу представників Української наукової школи публічних фінансів привертала також питання про податкову систему як сукупність податків та оптимізацію їх складу і структури. Під податковою системою в кінці XIX ст. розуміли «сукупність окремих податків, поєднаних у групи на основі їх відмінних ознак»². Дещо іншої думки був один із перших дослідників податків М. Алексєєнко. Він вважав податкову систему способами, за допомогою яких державна влада збирає матеріальні кошти з населення³.

Українські вчені-фінансисти, розглядаючи податкову систему як сукупність різних податків, що справляються в державі, особливого значення надавали їх класифікації. При цьому серед різних податків найбільшу увагу вчених привертали прямі й непрямі податки, а також загальнодержавні й місцеві. Формування податкової системи на основі прямих і непрямих податків передбачає дослідження не лише їхньої сутності, а й можливості поєднання з метою недопущення надмірного податкового тиску держави на населення та підприємницьку діяльність.

Учення про податкову систему та роль у ній окремих податків займало чільне місце в науковій спадщині переважної більшості представників Української класичної школи публічних фінансів. Насамперед варто назвати праці М. Алексєєнка («Погляд на розвиток учення про податок у економістів А. Сміта, Ж.-Б. Сея, Рікардо, Сісмонді та Д. Міля», «Чинне законодавство про прямі податки», «Загальна теорія

¹ Сидоренко Г. Д. Конспект лекцій по русскому финансовому праву / Г. Д. Сидоренко. – Ж., 1888. – С. 133.

² Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов / А. А. Исаев. – Ярославль: Тип. Г. В. Фальк, 1887. – С. 5.

³ Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов / А. А. Исаев. – Ярославль: Тип. Г. В. Фальк, 1887. – С. 5.

³ Алексєєнко М. М. Подходный налог и условия его применения / М. М. Алексєєнко. – Харьков: 1885. – С. 2.

перекладання податків», «Прибутковий податок і умови його застосування»), С. Іловайського («Непряме оподаткування в теорія і на практиці»), А. Ісаєва («Нарис теорії і політики податків»). С. Вітте, М. Мітіліно, І. Патласвський, Г. Сидоренко, М. Соколов, І. Тарасов, І. Янжул та інші розглядали організацію податкової системи у курсах фінансової науки (фінансового права).

С. Іловайський одним із перших в українській фінансовій науці визначив переваги та недоліки прямих і непрямих податків (табл. 1.2). Перевагою непрямих податків, на думку вченого, є непомітність їх сплати. Продовжуючи цю думку, Й. Кулішер вказував на зручність сплати та непомітність її для платника: «... ціна товару і податок зливаються в одне нероздільне і нерозрізнене для нього ціле, сплата, поєднана з одержанням не однієї голої квитанції, а бажаного продукту, що задовольняє його потреби»¹.

Таблиця 1.2

**Особливості прямих і непрямих податків
за працями С. Іловайського**

	Прямі податки	Непрямі податки
Переваги	більш зрозумілий податний обов'язок громадян	відносна нечутливість для платників
	легше досягається рівномірність обкладання в розумінні приведення його у відповідність до податної спроможності платників	ті самі особи, які з наріканням сплачують помірковані прямі податки, скрізь непомітно сплачують значно вищі непрямі податки
	справляння обходиться зазвичай дешевше	можливість для фінансового господарства добувати значні кошти без втручання у приватне життя
Недоліки	втручання у приватне життя	дохідність непрямих податків звичайно зростає услід за зростанням народного багатства і швидше, ніж дохідність прямих податків
		справляння обходиться зазвичай дорожче

Джерело: побудовано автором а основі: Іловайский С. И. Косвенное обложение в теории и практике / С. И. Иловайский. – Одесса: Типогр. Шт. войск Одес. воен. окр., 1892. – 202 с. ; Іловайский С. И. Учебник финансового права / С. И. Иловайский. – Одесса: Типогр. Соколовского, 1904. – 383 с.

Учені вказували на психологічний аспект оподаткування, що виникає саме під час сплати непрямих податків. Платники непрямих податків позитивно сприймають відсутність контролю держави за приватною власністю та доходами громадян, а також комісійних перевірок з боку державних уповноважених осіб; держава не вимагає звітування про

¹ Кулішер І. М. Очерки финансовой науки. Выпуск первый / І. М. Кулішер. – Пг.: Наука и Школа. – 1919. – С. 129.

одержані доходи та підтвердження чесності платника податків¹. Г. Сидоренко зауважував, що невтручання держави у приватну власність та відсутність постійного і нерідко надмірного контролю поширюється лише на оподаткування фізичних осіб. Для юридичних осіб – виробників оподатковуваних товарів непряме оподаткування, навпаки, продукує надмірне втручання в їхню діяльність, що може її гальмувати, потребувати значних витрат на адміністрування, пов'язаних з утриманням великої кількості фінансових агентів для посиленого контролю. Для підтвердження дороговизни справляння непрямих податків О. Полоцький наводить такі дані: «у Франції збирання посередніх (непрямих. – *Авт.*) податків коштувало 14 %, а простих (прямих. – *Авт.*) – 6 %; у Пруссії посередніх – 12 %, простих – 4 %; у нас посередніх – 2 %, простих – 1 %»²

До негативних сторін непрямих податків відносили їх вплив на попит через підвищення ціни товару, зниження рівня їх споживання та, відповідно, виробництва. Підвищення ціни на товар призводить до скорочення попиту, що в кінцевому підсумку спричинить зменшення виробництва та прибутків у підприємців, заробітної плати – у найманих працівників, надходжень до бюджету від прямих податків. Дане положення було визначене М. Алексеєнком у праці «Чинне законодавство про прямі податки»³. Воно зберігає своє значення і сьогодні під час реформування податкової системи України, адже підвищення непрямих податків неодмінно призводить до скорочення попиту на товари, а отже і до зменшення споживання та виробництва.

Установлення непрямих податків, на думку С. Іловайського, має відбуватися так, щоб не порушувати принципу соціальної справедливості. З цією метою серед можливих податків необхідно вибирати такі, що дають найбільшу можливість урахувати податкову спроможність платника. Насамперед, вважає вчений, варто звільнити від оподаткування товари першої необхідності, попри їх високу фіскальну дохідність, натомість – оподатковувати предмети насолоди і розкоші⁴.

Роль непрямих податків була бюджетоутворююча, оскільки їх частка становила в 1907 р. близько 38 відсотків усіх державних доходів, тоді як на прямі припадало лише 8 відсотків. Відношення непрямих та прямих податків на початку ХХ ст. становило: у 1903 р. – 1:5,5; у 1907 р. – 1:4,9; у 1909 р. – 1:4,5; у 1910 р. – 1:4,5.

¹ Сидоренко Г. Д. Конспект лекцій по русскому финансовому праву / Г. Д. Сидоренко. – Ж., 1888. – С. 262.

² Полоцький О. Податкова політика / О. Полоцький. – К.: Держ. вид-во України, 1925. – С. 28

³ Алексеенко М. М. Действующее законодательство о прямых налогах: Исследование / М. М. Алексеенко. – С.-Пб.: Тип. М. Стасюлевича, 1879. – 260 с.

⁴ Іловайський С. І. Косвенное обложение в теории и практике / С. И. Иловайский. – Одесса: Тип. Шт. войск Одес. воен. окр., 1892. – С. 161.

На переважання непрямих податків над іншими джерелами дохідної частини бюджету в Російській імперії вказував дослідник фінансової системи Російської імперії та Радянського Союзу.

Є. Гловінський: «у 1910 р. посередні податки дали 986,7 млн крб., тоді як безпосередні – лише 216,1 млн крб.»¹. Учений-фінансист відзначав недосконалість податкової системи, у якій переважають непрямі податки: «Перевага посередніх податків свідчила про низький рівень фінансового устрою колишньої Росії: за культурної відсталості загалу населення, при слабому розвитку почуття обов'язку перед державою, яка об'єднувала в своєму складі найрізноманітніші по національності елементи, за низького рівня державної адміністрації»². Таким чином, переважання непрямих податків у податковій системі український учений вважав свідченням її неефективності та недосконалості.

На відміну від Російської імперії, у структурі податкових надходжень країн Західної Європи та Сполучених Штатів Америки переважали прямі податки. М. Добриловський наводить відношення між прямими і непрямими податками на початку 20-х років XX ст.: «в Англії 2:1, в Америці як 4:1, в Італії 1:1, в Франції 2:2»³. Після Першої світової війни переважна більшість доходів зарубіжних країн отримувалася за рахунок прямих податків (у праці «Короткий курс фінансової науки. Частина II» М. Добриловський називає їх простими, а непрямі – посередніми), що було спричинене введенням маєткових податків та загальноприбуткового податку, разом з цим зменшувалися надходження від мита та податків на споживання.

Таким чином, склад та структуру податкової системи Російської імперії можна визначити як неефективну та недосконалу, крім того, тут не враховувалися ні надбання західної фінансової думки, ні досвід іноземних держав у побудові соціально справедливого оподаткування.

Під час побудови або реформування податкової системи держави, на нашу думку, доречно враховувати ті переваги й недоліки податків, що визначені ученими-фінансистами ще в другій половині XIX ст. та підтверджені історичним досвідом. Непрямі податки соціально не справедливі, якщо оподатковуються товари першої необхідності, проте їх фіскальна ефективність висока, до того ж, як уже зазначалося, вони справляють певний психологічний тиск на громадян (податки входять до ціни товару, і платник часто не усвідомлює їх сплати).

¹ Гловінський Є. Фінанси У.С.С.Р. / Є. Гловінський // Праці Українського наукового інституту. – Варшава, 1938. – Т. 41. – Кн. 9. – С. 12.

² Гловінський Є. Фінанси У.С.С.Р. / Є. Гловінський // Праці Українського наукового інституту. – Варшава, 1938. – Т. 41. – Кн. 9. – С. 12.

³ Добриловський М. Короткий курс фінансової науки / М. Добриловський. – Подебради: Укр. господар. академія, 1924. – Ч. II – С. 2.

Прямі податки сплачуються свідомо, вони нараховуються залежно від рівня доходів юридичних і фізичних осіб або їх майнового стану, тобто відповідають вимогам справедливості. Для них також характерний високий ступінь контролю з боку держави, водночас платники податків можуть вимогливіше ставитися до ефективності витрачання бюджетних коштів державою.

Ураховуючи недоліки непрямих податків, їх заперечення з позиції соціальної справедливості, А. Ісаєв вважав оптимальною та соціально справедливою податкову систему, засновану лише на прямих податках (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Склад податкової системи за А. Ісаєвим

Джерело: побудовано автором на основі: Ісаєв А. А. Очерк теории и политики налогов / А. А. Ісаєв. – Ярославль: Тип. Г. В. Фальк, 1887. – С. 146 –147.

Така податкова система, на думку вченого, матиме виключно позитивний вплив на забезпечення соціальної справедливості в суспільстві: прямі податки дають змогу громадянам знати точний розмір сплачених податків (непрямі податки входять до складу ціни товару і особа не має змоги знати розмір сплачених податків); знання розміру сплачених податків повинно викликати уважніше ставлення до державних фінансів з боку населення та, відповідно, підвищення ефективності витрачання коштів державою в напрямі ощадливості і недопущення непродуктивних витрат; справляння прямих податків дешевше, тобто відбудатиметься економія частини державних витрат у сфері фінансового управління. На необхідності скасування непрямих податків наголошував також український фінансист Д. Сіромаха за умови одночасного справляння прибуткового податку за прогресивними ставками. На його

думку, «тільки тоді робочому класові стане легше жити. Без такого скасування новий налог тільки збільшить теперішній податковий тягар без всякого полегшення»¹.

Отже, у кінці XIX ст. в науковій фінансовій літературі обґрунтовували переваги й можливі механізми побудови податкової системи лише на основі прямих податків. Однак радикальне реформування податкової системи з виключенням з її складу непрямих податків вимагатиме посилення податкового тиску на платників прямих податків і спричинить негативне ставлення до влади, прагнення до мінімізації податків та ухилення від їх сплати.

Разом з тим С. Вітте побудову податкової системи розглядав лише як поєднання прямих і непрямих податків. Поєднання двох видів податків у податковій системі, на думку вченого, дає змогу побудувати «більш-менш задовільну систему оподаткування, яка здатна, не обтяжуючи особливо платників, не підриваючи добробуту маси населення і не перешкоджаючи економічному розвитку країни, доставляти державі достатні кошти для покриття її потреб».

Формування податкової системи держави, на думку Є. Гловінського, має відповідати економічному ладу суспільства. Реформування податкової системи можна здійснювати або спрощенням податкової системи шляхом зменшення кількості податків та удосконалення механізму їх справляння. «Розгалуженість оподаткування, множинність податків має своє значення за існування приватнокапіталістичного господарства, коли треба вживати різних способів, щоб охопити приватні прибутки та обійняти їх тим чи іншим способом, тим або іншим податком»². Податкова система Радянського Союзу не передбачала функціонування розвинутого приватного сектору, а відповідно і значної кількості податків. Так, якщо до проведення податкової реформи 1930 р. справлялося 70 окремих видів податків, стягнень і різних видів платежів, то після її проведення залишилися такі податки: податок з обороту підприємств усупільненого сектору, відрахування в прибуток держави прибутків державних підприємств, прибутковий прибуток підприємств усупільненого сектору, єдина державна плата, промисловий податок з приватних підприємств і промислів, прибутковий податок з приватних осіб.

Отже, концептуальною позицією Української класичної школи публічних фінансів була побудова такої податкової системи, яка забезпечувала б принцип соціальної справедливості, а вже потім – фінансової достатності. Реалізація цієї ідеї повинна відбуватися через

¹ Сіромаха Д. Про фінансову науку / Д. Сіромаха. – К., 1909. – С. 140–141.

² Гловінський Є. Фінанси У.С.С.Р. / Є. Гловінський // Праці Українського наукового інституту. – Варшава, 1938. – Т. 41. – Кн. 9. – С. 61.

прогресивне оподаткування доходів фізичних та юридичних осіб, застосування системи податкових пільг та неоподатковуваного мінімуму. Для поглибленого вивчення наукового доробку вітчизняних учених з питань оподаткування авторами наведена хронологія наукових праць з середини XIX ст. до сучасного часу.

1.2. Сутність податку як комплексної категорії

Одним із перших представників Української класичної школи публічних фінансів, котрий започаткував використання історичного методу в дослідженні податків та еволюції поглядів на їх сутність і значення в соціальному й економічному розвитку, був М. Алексеєнко. Його дисертацію «Погляди на розвиток учення про податки в економістів А. Сміта, Ж.-Б. Сея, Рікардо, Сісмонді і Дж. Ст. Мілля» (1870) можна вважати першою в Україні працею з наукового аналізу поглядів представників західної фінансової думки. Під податками учений розумів примусові платежі за послуги державного управління населенню у правовому, культурному та господарському аспектах¹. Отже, М. Алексеєнко акцентував увагу на таких особливостях податків, як примусовість та необхідність сплати для отримання від держави певних послуг.

Тракування податків як примусових платежів було характерне і для інших представників Української класичної школи публічних фінансів. Зокрема, С. Вітте також наголошував на примусовості податків. На його думку, податки слід розглядати як «примусові збори з доходу і майна підданих, що стягуються через верховні права держави заради здійснення вищих цілей державного співжиття»². Необхідність справляння податків, на думку С. Вітте, пов'язана із забезпеченням надання державою послуг своїм громадянам, проте розміри податків «визначаються не ступенем вигід, одержуваних ними від належності до даної держави, а величиною її доходів і майна (в прямих податках) і рівнем його споживання (у податках непрямих)». Таким чином, заперечувалося фінансування платником податків саме того обсягу послуг, який він одержує від держави.

К. Воблий та М. Соболев, указуючи на примусовий характер податків, доповнюють їх визначення вимогою правового регламентування. К. Воблий розуміє під податками «примусові збори з

¹ Алексеєнко М. М. Подходный налог и условия его применения / М. М. Алексеєнко. – Харьков, 1885. – С. 16.

² Витте С. Ю. Конспект лекций о народном и государственном хозяйстве, чит. его имп. высочеству великому князю Михаилу Александровичу в 1900–1902 гг. – С. 449.

громадян, встановлені законом, на державні потреби»¹, хоча у своїх працях досліджує оподаткування юридичних осіб, належну вагу приділяючи промислового податку.

На думку М. Соболева, податки – це «примусові збори, які справляються державою або уповноваженими нею публічно-правовими органами з огляду на верховенство права без будь-якого еквівалента з боку держави на підставі виданого закону і які йдуть на покриття загальнодержавних потреб»². Учений вивчав теорії оподаткування і дійшов висновку, що немає жодної відповідності між сплаченими податками та розміром одержаних від держави суспільних благ. За його словами, «...не можна провести знака рівності або навіть визнати прагнення до рівності між сплаченими громадянами податками і тими вигодами та благами, які вони отримують від держави»³. Цим М. Соболев заперечував теорію еквівалентності податків, підтримував і обґрунтовував теорію жертви.

Теорія жертви була визначальною для іншого представника Української класичної школи публічних фінансів – І. Янжула, який податки визначив як «односторонні економічні *жертви* (курсив наш. – Авт.) громадян або підданих, які держава чи інші суспільні групи через те, що вони є представниками суспільства, справляють легальним і законним способом з їх приватного майна для задоволення необхідних суспільних потреб і викликаних ними витрат»⁴. Визначивши основну категорію фінансового господарства держави саме так, І. Янжұл акцентував увагу на односторонності економічного пожертвування без отримання будь-якого еквівалента, хоча їх справляння викликане необхідністю отримання фінансових ресурсів для задоволення потреб членів суспільства. Категоричніше на підтримку теорії жертви виступив М. Мітіліно, який у своїй праці «Основи фінансової науки» (1929) податки розглядав як загальнодержавну плату суспільних об'єднань на покриття їхніх потреб, проте учений наголошував на задоволенні загальних потреб без будь-якої еквівалентності для платника: «...за сплатення податків людиність не дістає реального еквівалента»⁵. М. Мітіліно одним із перших у трактуванні податків вказав на справляння

¹ Воблий К. Г. Начальный курс политической экономии. История, теория, финансы / К. Г. Воблий. – К., 1918. – С. 236.

² Соболев М. Н. Очерки финансовой науки (Общедоступные беседы). / М. Н. Соболев. – Харьков: Пролетарий, 1925. – С. 62.

³ Соболев М. Н. Очерки финансовой науки (Общедоступные беседы). / М. Н. Соболев. – Харьков: Пролетарий, 1925. – С. 62.

⁴ Янжұл И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах / И. И. Янжұл – М.: «Статут», 2002. – С. 240.

⁵ Мітіліно М. І. Основи фінансової науки / М. І. Мітіліно. – К.: Державне видавництво України, 1929. – С. 107.

податків не лише з метою задоволення потреб суспільних або загальнодержавних, а й на задоволення потреб місцевих громад (за формулюванням ученого – «місцевих публічно-правних об'єднань»¹).

Трактування сутності податків у контексті їх примусового характеру, доповнювалося українськими вченими-фінансистами вимогами постійності та грошового еквівалента. Так, І. Патлаєвський визначав податки з позиції їх повторюваності та періодичності. За його словами, податки – це «постійно повторювані внески, яких вимагає держава від своїх підданих для задоволення загальних потреб». А. Ісаєв акцентував увагу на грошовій формі податків та їх призначенні задовольняти саме загальні витрати, порівнюючи їх з митом, що сплачується за певні державні послуги.

С. Іловайський, будучи прихильником теорії жертви, вказував на примусовість податків, проте, дослідивши їх еволюцію від найелементарніших форм до стану кінця XIX ст., визначив періодичність їх сплати та грошову форму як характерні ознаки. Згідно з визначенням, наведеним у його магістерській дисертації, податки – це «законом установлені, періодичні, примусові, грошові внески всіх приватних господарств на загальні витрати фінансів... податок є часткою ресурсів, що виділяються приватним господарством на витрати фінансові»². Далі у своєму дослідженні вчений-фінансист доходить іншого висновку, згідно з яким податки слід розглядати у широкому розумінні як «усі державні доходи, що черпаються з приватних господарств як з огляду на фінансове верховенство держави, так і завдяки особливому стану органів і промислів»³.

Грошова форма податків неодноразово порушувалися як у Середньовіччі, так і на початку 20-х років XX ст. Вітчизняний досвід пов'язаний зі справлянням натуральних податків із селян, проте фінансова практика підтвердила, що найзручнішою й оптимальною є грошова форма справляння податків. «Зібрані продукти псуються, бо не можна знайти для такої кількості вигідне приміщення, витрачаються непродуктивно, розкрадаються. Кошти стягання податку надмірно високі – до 40 відсотків загальної суми зібраного податку, у той час як кошти справляння поземельного та інших простих податків в к. Росії не сягали вище 7 %»⁴.

У фінансовій літературі другої половини XIX ст. траплялися хибні

¹ Мітіліно М. І. Елементи фінансової науки. / М. І. Мітіліно – К.: Державне видавництво України, 1926. – С. 63.

² Іловайський С. И. Косвенное обложение в теории и практике / С. И. Иловайский. – Одесса: Тип. Шт. войск Одес. воен. окр., 1892. – С. 2.

³ Іловайський С. И. Косвенное обложение в теории и практике / С. И. Иловайский. – Одесса: Тип. Шт. войск Одес. воен. окр., 1892. – С. 6.

⁴ Гловінський Є. Фінанси У.С.С.Р. / Є. Гловінський // Праці Українського наукового інституту. – Варшава, 1938. – Т. 41. – Кн. 9. – С. 39.

положення та трактування, згідно з якими податки ототожнювали з державним митом чи державними доходами. Наприклад, на думку Г. Сидоренка, під податками слід розуміти «збори з приватних осіб при зіткненні їх з державними установами як винагороду за дії та послуги їх, які, утім, були б необхідні, якби за них і не вимагалось особливої винагороди за дії, вчинені не заради доходу»¹. Далі Г. Сидоренко податки трактував як «визначену частину майна приватних осіб, що вимагається у них за загальним обов'язком громадян і за загальним масштабом, обумовленим розміром загальних державних витрат»². У першому трактуванні вчений намагається розкрити сутність державного мита як плати населення за отримані від державних установ послуги, у другому – розкриває сутність податків.

Отже, узагальнення теоретичних поглядів учених-фінансистів Української класичної школи публічних фінансів щодо податків як основної категорії державного фінансового господарства дає змогу визначити, що дану категорію вони розглядали в контексті примусовості, повторюваності та грошового характеру сплати з метою задоволення суспільних потреб і потреб місцевих громад. Українськими ученими започатковано комплексний підхід до розуміння сутності фінансових категорій, і податки не стали винятком. За словами І. Тарасова та А. Ісаєва, податки мають «юридичне, політичне і суспільне значення; сплата податків є юридичним обов'язком, який ставиться в певну залежність від політичних та суспільних умов».

Погляди на сутність податків та їх роль у соціально-економічному житті держави були змінені у радянський період під впливом марксистко-ленінського вчення та ідеологізації всього суспільства. Податки розглядали як інструмент планового розподілу та перерозподілу сукупного продукту в інтересах трудящих з акцентуванням уваги на плановості такого процесу та об'єктивній необхідності фінансового забезпечення інтересів населення. За допомогою податків до початку 90-х років ХХ ст. формувалася лише третина доходів бюджету, основними джерелами формування були плата за основні та оборотні фонди, відрахування від прибутку, кошти державного соціального страхування. Надходження податку з обороту, прибуткового податку з кооперативів, прибуткового податку фізичних осіб, сільськогосподарського податку та податку на нежонатих, одиноких та малосімейних громадян у 1950 р. становили 65,64 відсотків всіх доходів бюджету з наступним щорічним зменшенням та, відповідно, зменшенням ролі податків у фінансовій

¹ Сидоренко Г. Д. Конспект лекцій по русскому финансовому праву / Г. Д. Сидоренко. – Ж., 1888. – С. 36.

² Сидоренко Г. Д. Конспект лекцій по русскому финансовому праву / Г. Д. Сидоренко. – Ж., 1888. – С. 36.

системі Радянського Союзу: 1960 р. – 50,31 відсотків, 1970 р. – 40,43 відсотків, 1980 р. – 39,75 відсотків, 1989 р. – 31,79 відсотків.

Сучасні вчені-фінансисти розглядають податки у двох аспектах. По-перше, податки визначають як сукупність економічних відносин, що виникають між державою та юридичними і фізичними особами стосовно примусового відчуження нею частини новоствореної вартості в грошовій формі, її вилучення і перерозподілу для фінансування державних видатків. Підтвердження сутності податків як об'єктивної економічної категорії має місце у працях В. І. Оспіщева, О. П. Близнюк, Л. І. Лачкової¹, О. М. Десятнюк, С. І. Юрія, В. М. Федосова², Ю. В. Ковбасюка³, І. Я. Чугунова⁴.

Інший підхід до трактування сутності податків визначає їх як обов'язкові, законодавством встановлені платежі до бюджетів різних рівнів для забезпечення виконання державою покладених на неї функцій. Даний підхід знаходить своє відображення також у чинному податковому законодавстві. Згідно Податкового кодексу України, податок – це обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку.

Отже, податок є комплексною економічною, фінансовою, правовою та історичною категорією. Сутність податку як економічної категорії проявляється у економічних відносинах між державою з одного боку та фізичними і юридичними особами, з іншого, що виникають в процесі розподілу та перерозподілу валового внутрішнього продукту з метою фінансування державою покладених на неї функцій.

1.3. Елементи податку

Під час встановлення податку обов'язково необхідно визначити такі елементи: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку.

Узагальнення елементів податку згідно положень статті 7 Податкового кодексу України наведене у табл. 1.3.

¹ Фінанси: курс для фінансистів: навч. посіб. / За ред. В. І. Оспіщева. – К.: Знання, 2008. – С. 123.

² Фінанси: Підручник / За ред. С. І. Юрія, В. М. Федосова. – К.: Знання, 2008. – С. 107.

³ Ковбасюк Ю. В. Державні фінанси: теоретико-організаційні аспекти: навч. посіб. / Ю. В. Ковбасюк. – К.: КИІ, 2007. – С. 226

⁴ Чугунов І. Я. Формування податкових надходжень бюджету як складова системи бюджетно-податкового регулювання / І. Я. Чугунов, В. І. Островецький // Наукові праці НДФІ. – 2006. – № 3. – С. 3.

Елементи податку та їх характеристика

Елемент податку	Характеристика
платники податку	фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів
об'єкт оподаткування	майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку
база оподаткування	фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання
ставка податку	розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниць) виміру бази оподаткування
порядок обчислення податку	обчислення суми податку здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із/без застосування відповідних коефіцієнтів
податковий період	період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів
строк та порядок сплати податку	період часу, 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 у визначеному порядку
строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку	документи, що подається платником податків контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку
податкова пільга	звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності визначених у законодавстві підстав

Джерело: побудовано автором на основі статті 7 Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

Платниками податків можуть бути фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів. Для кожного з податків визначений перелік його платників. Наприклад, податок на доходи фізичних осіб сплачують фізичні особи – резиденти, яка отримують доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи; фізичні особи – нерезиденти, яка отримують доходи з

джерела їх походження в Україні та податкові агенти. Платниками податку на прибуток підприємства є резиденти та нерезиденти юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами та отримують доходи з джерелом походження з України.

Серед платників податків існує окрема категорія – *великий платник податків*. Це юридична особа, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові квартали перевищує 500 млн грн або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за такий самий період перевищує 12 млн грн. У 2016 р. згідно Реєстру великих платників податків в Україні налічувалося 1725 юридичні особи, які відповідають вищенаведеним вимогам¹. Варто відмітити наявність у кагорті великих платників податків комерційних банків (Державний експортно-імпортний банк України, Ощадний банк, Райффайзен банк Аваль, Укрсоцбанк, Український інноваційний банк, Таскомбанк, Кредобанк, Перший український міжнародний банк), страхових компаній (Оранта, ІНГО Україна, Уніка, Універсальна, ПЗУ Україна, Провідна, Просто-страхування, Граве Україна страхування життя, ТАС), державних (Укренерго, Міжнародний аеропорт «Бориспіль», Житомирський лікєро-горілчаний завод, Артемсіль, Одеський морський торговельний порт, Львівський бронетанковий завод, Антонов, Київський бронетанковий завод, Мотор січ, Поліграфічний комбінат «Україна», Укрспирт) та комунальних (Вода Донбасу, Київський метрополітен, Харківський метрополітен, Київпаstrанс) підприємств, приватних та публічних акціонерних товариств тощо.

Права та обов'язки платників податків наведені у табл. 1.4.

Об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку. Наприклад, об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, дохід за договорами страхування, дохід операторів, отриманий від діяльності з випуску та проведення лотерей, азартних ігор з використанням гральних автоматів, отриманий від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино).

¹ Реєстр великих платників податків на 2016 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/reestri/214495.html>.

Таблиця 1.4

Права та обов'язки платників податків

Права платників податків	Обов'язки платників податків
1) безоплатно отримувати у контролюючих органах інформацію про податки та збори і нормативно-правові акти, що їх регулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів та їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю; 2) представляти свої інтереси в контролюючих органах самостійно, через податкового агента або уповноваженого представника; 3) обирати самостійно метод ведення обліку доходів і витрат; 4) користуватися податковими пільгами за наявності підстав; 5) одержувати відстрочення, розстрочення сплати податків або податковий кредит; 6) бути присутнім під час проведення перевірок та надавати пояснення з питань, що виникають під час таких перевірок, ознайомлюватися та отримувати акти (довідки) перевірок, проведених контролюючими органами, перед підписанням актів (довідок) про проведення перевірки, у разі наявності зауважень щодо змісту (тексту) складених актів (довідок) підписувати їх із застереженням та подавати контролюючому органу письмові заперечення; 7) оскаржувати рішення, дії (бездіяльність) контролюючих органів, надані контролюючими органами податкові консультації; 8) вимагати від контролюючих органів проведення перевірки відомостей та фактів, що можуть свідчити на користь платника податків; 9) на нерозголошення контролюючим органом відомостей про платника без його письмової згоди та відомостей, що становлять конфіденційну інформацію, державну, комерційну чи банківську таємницю та стали відомі під час виконання посадовими особами службових обов'язків; 10) на залік чи повернення надміру сплачених, а також надміру стягнутих сум податків та зборів, пені, штрафів; 11) на повне відшкодування збитків (шкоди), заподіяних незаконними діями (бездіяльністю) контролюючих органів (їх посадових осіб); 12) вести облік тимчасових та постійних податкових різниць, та використовувати дані такого обліку для складання декларації з податку на прибуток; 13) інші права, передбачені законодавством	1) стати на облік у контролюючих органах; 2) вести облік доходів і витрат, складати звітність, що стосується обчислення і сплати податків та зборів; 3) подавати до контролюючих органів декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів; 4) сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених законодавством; 5) подавати на належним чином оформлену письмову вимогу контролюючих органів документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування, первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансову звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів; 6) подавати контролюючим органам інформацію, відомості про суми коштів, не сплачених до бюджету в зв'язку з отриманням податкових пільг та напрямів їх використання; 7) подавати контролюючим органам інформацію в порядку, у строки та в обсягах, встановлених податковим законодавством; 8) виконувати вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів з питань оподаткування та митної справи і підписувати акти (довідки) про проведення перевірки; 9) не перешкоджати законній діяльності посадові особи контролюючого органу під час виконання нею службових обов'язків та виконувати законні вимоги такої посадові особи; 10) повідомляти контролюючим органам за місцем обліку платника про його ліквідацію або реорганізацію протягом 3 робочих днів з дня прийняття відповідного рішення; 11) повідомляти контролюючі органи про зміну місцезнаходження юридичної особи та зміну місця проживання ФОП; 12) забезпечувати збереження документів, пов'язаних з виконанням податкового обов'язку; 13) допускати посадових осіб контролюючого органу під час проведення ними перевірок до обстеження приміщень, територій (крім житла громадян), що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування, а також для проведення перевірок з питань обчислення і сплати податків та зборів

Джерело: побудовано автором на основі статей 16–17 Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755–VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

Об'єктом оподаткування податком на доходи фізичних осіб є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід; доходи, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання); іноземні доходи – доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України та доходи нерезидентів з джерела їх походження в Україні.

База оподаткування – фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання. Базою оподаткування податком на доходи фізичних осіб є загальний оподатковуваний дохід; податком на прибуток підприємства – грошове вираження прибутку підприємства, екологічним податком – обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами, скидаються безпосередньо у водні об'єкти; обсяги та види (класи) розміщених відходів, крім обсягів та видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання; обсяги електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій); земельним податком – нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації; площа земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено.

Ставка податку є розміром податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування. В Україні для більшості податків застосовуються диференційовані ставки: податок на прибуток – 0, 4, 6, 10, 12, 15, 18 і 20 відсотків; податок на доходи фізичних осіб – 0, 5, 15, 18 відсотків; податок на додану вартість – 0, 7, 20 відсотків. Для акцизного податку застосовуються адвалорні ставки, специфічні ставки, адвалорні та специфічні ставки одночасно, для екологічного податку – специфічні ставки, для рентної плати – адвалорні ставки.

Порядок обчислення податку визначає сукупність дій платника податків (податкового агента) або податкового органу з визначення суми податку, що підлягає сплаті (перерахування).

Податковий період – період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів. Базовий податковий (звітний) період – період, за який платник податків зобов'язаний здійснювати розрахунки податків, подавати податкові декларації (звіти, розрахунки) та сплачувати до бюджету суми податків та зборів, крім випадків, коли контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника податку.

Податкові (звітні) періоди для податків, що справляються у податковій системі України:

- календарний місяць – податок на додану вартість, акцизний податок, рентна плата за користування надрами для видобування

корисних копалин за видобування нафти, конденсату, природного газу, у тому числі газу, розчиненого у нафті (нафтового (попутного) газу), етану, пропану, бутану, рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України та рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України;

- календарний квартал – екологічний податок, рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, рентна плата за спеціальне використання води, рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів, єдиний податок платників третьої групи;

- календарний рік – плата за землю, єдиний податок платників першої, другої та четвертої груп.

Податковими (звітними) періодами для податку на прибуток підприємств є календарні: квартал, півріччя, три квартали, рік.

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 у порядку, визначеному податковим законодавством. Сплата податків та зборів здійснюється в грошовій формі у національній валюті України, крім випадків, передбачених особливостями митної справи. Сплата податків та зборів здійснюється в готівковій або безготівковій формі.

Строком подання звітності про обчислення і сплату податку визнається період, що розпочинається з моменту закінчення податкового періоду платника податку і завершується останнім днем строку, протягом звітність повинна бути подана до контролюючого органу.

Податкові декларації подаються за базовий звітний (податковий) період протягом визначеної кількості календарних днів:

- за календарний місяць (у тому числі в разі сплати місячних авансових внесків) – протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;

- за календарний квартал або календарне півріччя (у тому числі в разі сплати квартальних або піврічних авансових внесків) – протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя);

- за календарний рік, крім випадків сплати податку на доходи фізичних, – протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року;

- за календарний рік для платників податку на доходи фізичних осіб – до 1 травня року, що настає за звітним;

– за календарний рік для платників податку на доходи фізичних осіб – підприємців – протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

Додатково під час встановлення податку можуть передбачатися податкові пільги та порядок їх застосування.

Податкова пільга – звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності визначених законодавством підстав. Податкова пільга надається шляхом:

а) податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору;

б) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору;

в) встановлення зниженої ставки податку та збору;

г) звільнення від сплати податку та збору.

Під час вивчення наступних тем, студентам запропоновано детально вивчити елементи кожного з податків, що справляються в Україні на сучасному етапі її розвитку та заповнити узагальнюючу таблицю.

1.4. Класифікація податків

В сучасних податкових системах справляються податки, які суттєво відрізняються та об'єктивно необхідною є проведення класифікації податків за

певними ознакам.

За економічними ознаками об'єкту:

– податки на споживання – обов'язкові платежі, які стягуються в процесі споживання товарів, робіт і послуг (податок на додану вартість, акцизний податок);

– прибуткові податки – 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, рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин, рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України, рентна плата за спеціальне

використання води, рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів).

За формою сплати:

- грошові – податки, які сплачуються у грошовій формі (податки в Україні сплачуються в грошовій формі у національній валюті);

- натуральні – податки, які сплачуються у натуральній формі (натуральні податки справлялися у Середньовіччі та в Радянському Союзі).

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, екологічний податок).

- 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 (податок на додану вартість, акцизний податок).

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).

За рівнем бюджетної системи:

- загальнодержавні податки та збори – обов'язкові платежі, які встановлюються урядом і обов'язкові до сплати за єдиними ставками на всій території країни (податок на додану вартість, податок на прибуток підприємства, податок на доходи фізичних осіб, 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 видом ставки:

- прогресивні – податки, у яких середня податкова ставка підвищується зі збільшенням рівня доходу (до 2015 р. 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 (податок на додану вартість, податок на прибуток підприємств)

- тверді – податки, ставки яких встановлені в абсолютних сумах на одиницю обкладання (акцизний податок) або в сумах, кратних неоподатковуваному мінімуму доходів громадян.

За способом справляння:

- по декларації – податки, які сплачуються після отримання доходу особою, яка отримала цей дохід (податок на прибуток підприємств);

- за джерелом – 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 періодичністю сплати:

- регулярні – податки, сплата яких має регулярний характер у встановлені законом терміни (податок на додану вартість, податок на прибуток підприємств).

- разові – податки, сплата яких не має регулярного характеру, а здійснюється при настанні певної події або вчиненні певної дії (податок на доходи фізичних осіб у частині оподаткування доходу, отриманого платником податку в результаті прийняття ним у спадщину чи дарунок коштів, майна, майнових чи немайнових прав).

За повнотою прав використання податків:

- закріплені – податки, які закріплені за певним бюджетом (військовий збір, податок на додану вартість, акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції), акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), ввізне мито, вивізне мито, рентна плата за транспортування нафти та нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами територією України, рентна плата за транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України, рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України зараховуються виключно до Державного бюджету України; акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів зараховуються до бюджетів міст республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення, міст Києва та Севастополя, районних бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад; податок на майно, єдиний податок, збір за місця для паркування транспортних засобів, туристичний збір зараховуються до бюджетів місцевого самоврядування);

– регулюючі – податки, які можуть надходити до бюджетів різних рівнів бюджетної системи (податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств, екологічний податок, рентна плата за спеціальне використання води, рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів).

Згідно бюджетної класифікації¹:

– податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості (код 11000000) – податок та збір на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств;

– податки на власність (код 12000000) – податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів, рентна плата за спеціальне використання води, рентна плата за користування надрами, рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України, рентна плата за використання інших природних ресурсів;

– внутрішні податки на товари та послуги (код 14000000) – податок на додану вартість, акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції), акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції), акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів;

– податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції (код 15000000) – ввізне та вивізне мито;

– окремі податки і збори, що зараховуються до місцевих бюджетів (код 16000000);

– рентна плата за транспортування, збори на паливно-енергетичні ресурси (код 17000000) – збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності;

– місцеві податки (код 18000000) – податок на майно, збір за місця для паркування транспортних засобів, туристичний збір, єдиний податок;

– інші податки та збори (код 19000000) – екологічний податок, збір за забруднення навколишнього природного середовища.

¹ Про бюджетну класифікацію: Наказ Міністерства фінансів України від 14.01.2011 р. № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11>.

Хронологія наукової літератури з питань оподаткування

- Алексееенко М. М. Взгляд на развитие учения о налоге у экономистов А. Смита, Ж.-Б. Сея, Рикардо, Сисмонди и Д. С. Милля / М. М. Алексееенко. – Харьков: В Университетской Типографии, 1870. – 173 с.
- 1870** Алексееенко М. М. Общая теория переложения налогов / М. М. Алексееенко. – Харьков: В Университетской Типографии, 1870. – 17 с.
- 1879** Алексееенко М. М. Действующее законодательство о прямых налогах : Исследование / М. М. Алексееенко. – С.-Пб.: Тип. М. Стасюлевича, 1879. – 260 с.
- 1884** Незабитовский В. А. Собрание сочинений / В. А. Незабитовский ; под. ред. проф. Романовича–Славатинского. – К.: Типография Е. Я. Федорова, 1884. – 372 с.
- Алексееенко М. М. Подоходный налог и условия его применения / М. М. Алексееенко. – Харьков: 1885. – 35 с.
- 1885** Патлаевский И. Курс науки финансового права / И. Патлаевский. – Одесса : Тип. «Одес. вестн.». – 1885. – 279 с.
- 1887** Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов / А. А. Исаев. – Ярославль : Тип. Г. В. Фальк, 1887. – 175 с.
- 1888** Сидоренко Г. Д. Конспект лекцій по русскому финансовому праву / Г. Д. Сидоренко. – Ж., 1888. – 341 с.
- Бунге Н. Х. О подушной подати. Записка, составленная для рассмотрения в Общем присутствии Редакционных комиссий / Н. Х. Бунге // Семенов Н. П. Освобождения крестьян в царствование императора Александра II. Хроника деятельности Комиссий по крестьянскому делу : у 3 т. – СПб., 1889. – Т.1. – С. 820–822.
- 1889** Тарасов И. Т. Очерк науки финансового права: конспект лекцій / И. Т. Тарасов. – [2-е изд.]. – Ярославль: Типо-Литография Г. Фальк, 1889. – Вып. 1: Введение. – 1889. – 211 с.
- 1892** Иловайский С. И. Косвенное обложение в теории и практике / С. И. Иловайский. – Одесса: Тип. Шт. войск Одес. воен. окр., 1892. – 202 с.
- Иловайский С. И. Учебник финансового права / С. И. Иловайский. – Одесса: Типография Соколовского, 1904. – 383 с.
- 1904** Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах / И. И. Янжул. – [4-е изд., изм. и доп.]. – СПб.: Типогр. М. Стасюлевича, 1904. – 504 с.
- 1909** Сіромаха Д. Про фінансову науку / Д. Сіромаха. – К., 1909. – 71 с.
- Витте С. Ю. Конспект лекций о народном и государственном хозяйстве, чит. его имп. высочеству великому князю Михаилу Александровичу в 1900–1902 гг. / С. Ю. Витте. – СПб., 1912. – XV + 568 с.
- 1912** Иловайский С. И. Учебник финансового права / С. И. Иловайский; под ред. Н. П. Яснопольского; доп. Г. И. Тиктин. – [5-е (посмерт.) изд., перераб. и доп.]. – Одесса: Е.С. Иловайская, 1912. – 616 с.
- 1914** Твердохлебов В. Н. Теории переложения налогов: историко-литературный очерк / В. Н. Твердохлебов. – СПб.: Тип. Шредера, 1914. – 43 с.
- 1915** Соболев М. Перестройка финансовой системы России в связи с введением подоходного налога и поимущественных налогов / М. Соболев // Вопросы финансовой реформы в России. Т. 1. Вып. 1. / Под ред. В.Я.Железнова. – М.: Т-во

- "Печатня С.П. Яковлева", 1915. – С. 1–12
- 1919** Кулишер І. М. Очерки финансовой науки. Выпуск первый / І. М. Кулишер. – Пг.: Наука и Школа. – 1919. – 252 с.
- 1924** Добриловський М. Короткий курс фінансової науки. Ч. II / М. Добриловський. – Подєбради: Видавниче Т-во при Українській господарській академії, 1924. – 226 с.
- Полоцький О. Податкова політика / О. Полоцький. – К.: Держ. вид-во України, 1925. – 97 с.
- 1925** Соболев М. Н. Очерки финансовой науки (Общедоступные беседы). / М. Н. Соболев. – Харьков: Пролетарий, 1925. – 186 с.
- 1926** Мітіліно М. І. Елементи фінансової науки / М. І. Мітіліно. – К.: Державне видавництво України. – 1926. – 196 с.
- 1929** Мітіліно М. І. Основи фінансової науки / М. І. Мітіліно. – К.: Державне видавництво України, 1929. – 390 с.
- 1961** Богачевский М. Б. Налоги капиталистических государств / М. Б. Богачевский – М.: Изд-во социальный-экономической литературы, 1961 – 319 с.
- 1969** Федосов В. М. Налоги в системе государственно-монополистического капитализма / В. М. Федосов. – М.: Финансы, 1969. – 88 с.
- 1977** Федосов В. М. Налоги в экономике современного капитализма (на примере ФРГ) / В. М. Федосов. – К.: Вища шк., 1977. – 192 с.
- 1992** Суторміна В. М. Держава-податки-бізнес (із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки): монографія / В. М. Суторміна, В. М. Федосов, В. Л. Андрущенко. – К.: Либідь, 1992. – 328 с.
- 1994** Податкова система України / В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г.О.П'ятаченко та ін. ; за ред. В. М. Федосова. – К.: Либідь, 1994. – 464 с.
- 2003** Іванов Ю. Б. Альтернативні системи оподаткування: монографія / Ю. Б. Іванов. – Х.: ХДЕУ ; Торнадо, 2003. – 517 с.
- 2004** Соколовська А. М. Податкова система держави : теорія і практика становлення : монографія / А. М. Соколовська. – К.: Знання-Прес, 2004. – 454 с.
- Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні: монографія / А. І. Крисоватий. – Тернопіль: Карт-бланш, 2005. – 371 с.
- 2005** Лютий І. О. Податки на споживання в економіці України : монографія / І. О. Лютий [та ін.]. – К.: Знання, 2005. – 335 с.
- 2006** Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду: монографія / [А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна та ін.] ; за заг. ред. А. М. Соколовської. – К.: НДФІ, 2006. – 320 с.
- Новітні тенденції реформування державної податкової служби України : монографія / заг. ред. Т. Т. Ковальчук. – К.: Леся, 2007. – 335 с.
- 2007** Андрейчук У. В. Соціально-економічні проблеми становлення і розвитку податкової системи України в умовах перехідної економіки : монографія / У. В. Андрейчук. – Івано-Франківськ: [ВДВ ЦІТ Прикарпат. нац. ун-ту ім. В.Стефаника], 2007. – 190 с.
- Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : монографія / П. В. Мельник [та ін.] ; ред. З. С. Варналій. – К.: Знання України, 2008. – 675 с.
- 2008** Податковий потенціал регіонів України: теорія, методологія, оцінка: монографія / за ред. П. В. Мельника. – Ірпінь: [б.в.], 2008. – 234 с.
- Десятнюк О. М. Моніторинг податкових ризиків: теорія та практика: монографія / О. М. Десятнюк. – Т.: ТНЕУ, 2009. – 309 с.
- 2009** Швабій К. І. Оподаткування доходів населення: проблеми науки та практики: монографія / К. І. Швабій. – Ірпінь: НУ ДПС України, 2009. – 296 с.
- Тимченко О. М. Податковий борг в Україні: причини, наслідки, менеджмент: монографія / О. М. Тимченко. – К.: КНЕУ, 2009. – 228 с.

- Льшченко В. А. Формування державної податкової політики в Україні: монографія / В. А. Льшченко, О. В. Покатаєва. – Запоріжжя: КПУ, 2009. – 196 с.
- Педь І. В. Податкова конкуренція: монографія / І. В. Педь. – К.: Експерт-Консалтинг, 2009. – 416 с.
- Старожук О. В. Облік та розрахунки в податковій системі України: монографія / заг. ред. П. В. Мельник. – Ірпінь: Національний ун-т ДПС України, 2009. – 210 с.
- Регулятивний потенціал податкової системи України: монографія / Іванов Ю. Б. та ін.. – Х.: Вид. ХНЕУ, 2009. – 335 с.
- Юрій С. І. Сучасні тенденції розвитку європейського оподаткування та новітня парадигма податкової політики в Україні: монографія / С. І. Юрій, А. І. Крисоватий, А. І. Кошук. – Т.: ТНЕУ, 2010. – 292 с.
- Бадида М. П. Податкова база місцевого самоврядування: монографія / М. П. Бадида. – Ніжин: Аспект-Поліграф, 2010. – 408 с.
- Електронне оподаткування: сутність та перспективи застосування: монографія / за ред. д-ра екон. наук, проф. П. В. Мельника. – Ірпінь: Нац. ун-т ДПС України, 2010. – 331 с.
- Прогнозування макроекономічних наслідків упровадження Податкового кодексу України: монографія / за ред. Ф. О. Ярошенка. – К.: [ДННУ "Акад. фін. упр."], 2010. – 366 с.
- Проблеми розвитку корпоративного податкового менеджменту: монографія / за заг. ред. д.е.н., проф. Іванова Ю. Б.. – Х.: ХНЕУ, 2010. – 495 с.
- Сідельникова Л. П. Податкові та позичкові фінанси: фіскальна філософія вибору: монографія / Сідельникова Л. П. – Херсон: Грінв Д. С. [вид.], 2010. – 434 с.
- Податкове регулювання в умовах депресивних регіонів: монографія / Альошкін В. С. та ін.; за наук. ред. Т. В. Калінеску. – Луганськ: [Вид-во СНУ ім. В. Даля], 2011. – 311 с.
- Податкові новації та стимули економічного розвитку: монографія / за наук. ред. Т. В. Калінеску. – Луганськ: [СНУ ім. В. Даля], 2011. – 238 с.
- Крючкова Н. М. Податкова політика в системі макроекономічного регулювання: монографія / Н. М. Крючкова. – О.: Астропринт, 2011. – 174, [2] с.
- Соціальні аспекти податкової політики: монографія / за заг. ред. Іванова Ю. Б. – Х.: Вид. ХНЕУ, 2011. – 304 с.
- Андрієвський К. В. Спеціальні податкові режими: монографія / К. В. Андрієвський. – Х.: Право, 2011. – 160 с.
- Механізми забезпечення податкової самодостатності: монографія / за наук. ред. Т. В. Калінеску]. – Луганськ: Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2011. – 246.
- Воронкова О. М. Податковий менеджмент в Україні: особливості, проблеми, перспективи: монографія / О. М. Воронкова. – Ірпінь: Нац. ун-т ДПС України, 2012. – 391 с.
- Крушельницька Т. А. Управління податковою системою України в умовах міжнародної економічної інтеграції: монографія / Т. А. Крушельницька. – Донецьк: Юго-Восток, 2012. – 410 с.
- Інноваційна система податкового адміністрування в Україні: концепції, методи, інструменти: монографія / С. Г. Арбузов та ін. – Донецьк: Юго-Восток, 2012. – 439 с.
- Олейнікова Л. Г. Реформування податкової системи України як необхідна умова конкурентоспроможності держави: монографія / Л. Г. Олейнікова, А. В. Череп. – Запоріжжя: ЗНУ, 2012. – 236 с.
- Соловійова Л. О. Державний податковий менеджмент великих платників податків в Україні: монографія / Л. О. Соловійова. – Кам'янець-Подільський: ФОП Сисин О. В., 2012. – 187 с.
- Фіскальні важелі регулювання економіки: монографія / за заг. ред. О. В. Солдатенко. – К.: Алерта, 2012. – 276 с.

- Крисоватий, А. І. Адміністрування податків в Україні: організація та напрями трансформації : монографія / А. І. Крисоватий, Т. Л. Томнюк. – Т.: ТНЕУ, 2012. – 211 с.
- Прокопенко Н. С. Податкове планування в Україні : монографія / Н. Прокопенко, Ю. Швабу. – Л.: Ліга-Прес, 2013. – 185 с.
- Податкова політика: стратегія соціального розвитку : монографія / за наук. ред. Т. В. Калінеску. – Луганськ: СНУ ім. Володимира Даля, 2013. – 255 с.
- Малишкін О. І. Облік і аудит податків в Україні: теорія, методологія, практика : монографія / О. І. Малишкін. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 375 с.
- 2013** Андрущенко В. Л. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція): монографія / В. Л. Андрущенко, Т. В. Тучак. – К.: Алерта, 2013. – 382 с.
- Податкова політика держави: теорія формування та практика реалізації: монографія / Тарангул Л. Л. та ін. – Ірпінь: ВЦ НУ ДПС України, 2013. – 405 с.
- Палей С. Б. Генезис податкового менеджменту в Україні: проблеми й рішення: монографія / С. Б. Палей. – Донецьк: Донбас, 2013. – 378 с.
- Динаміка податкового навантаження в Україні в контексті реалізації податкової реформи : монографія / за ред. Т. І. Єфименко, А. М. Соколовської. – К.: ДННУ "Акад. фінанс. упр.", 2013. – 491 с.
- Проскура К. П. Податкове адміністрування в Україні в посткризовий період: ефективність та напрями модернізації: монографія / К. П. Проскура. – К.: Емкон, 2014. – 374 с.
- Еволюційний розвиток податкових систем: теорія і практика: монографія / за ред. В. П. Вишневського. – Донецьк: ДВНЗ "ДонНТУ", 2014. – 155 с.
- Адміністрування як фактор фіскальної та регуляторної ефективності оподаткування: монографія / за заг. ред. В. Л. Андрущенка. – Ірпінь: Нац. ун-ту ДПС України, 2014. – 330 с.
- 2014** Крисоватий А. І. Податкові трансформації в ЄС та податкова політика України в контексті євроінтеграції: монографія / А. І. Крисоватий, В. М. Мельник, Т. В. Кошук. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 234 с.
- Тімарцев О. Ю. Податковий механізм стабілізації розвитку національної економіки: проблеми теорії і практики: монографія / О. Ю. Тімарцев. – Запоріжжя: Класич. приват. ун-т, 2014. – 387 с.
- Податкове регулювання соціального розвитку: світовий досвід та тенденції в Україні : монографія / за заг. ред. Ю. Б. Іванова. – Харків: Инжек, 2012. – 489 с.
- Коломієць П. В. Спеціальні податкові режими в Україні: генеза, сучасність, перспективи : монографія / П. В. Коломієць. – Полтава: Копі-Центр, 2014. – 254 с.
- Дем'янчук І. А. Фіскальна політика в умовах турбулентності економіки : монографія / І. А. Дем'янчук. – Рівне: О. Зень, 2015. – 191 с.
- 2015** Десятнюк О. М. Домінанти мінімізації податкових втрат : монографія / О. М. Десятнюк, М. М. Фільо. – Тернопіль: ТНЕУ, 2015. – 261 с.
- Удосконалення управління державними фінансами та реформування податкової системи України : монографія / за ред. Т. І. Єфименко. – К.: ДННУ "Акад. фінанс. упр.", 2015. – 444 с.

Завдання для самоконтролю

1. Проаналізувати наведені підходів вітчизняних вчених до трактування категорії «податок (податки)» у табл. 1.5, додати інші.

Таблиця 1.5

Узагальнення підходів вітчизняних вчених до трактування категорії «податок (податки)»

Автор	Визначення
1	2
В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. П'ятаченко	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 ¹
Т.М. Єгорова	податок – це синтетична економічна категорія, яка виражає фінансові відношення між державою та платником податків, з приводу створення централізованого фонду грошових коштів, що знаходяться у розпорядженні держави ²
С. М. Онисько, І. М. Тофан, О. В. Грицина	Обов'язковий платіж, який стягується до бюджетів усіх рівнів з фізичних та юридичних осіб у безспірному порядку ³
І. П. Сидор	податок – це обов'язковий платіж, який законодавчо встановлюється державою, сплачується юридичними і фізичними особами в процесі перерозподілу частини вартості ВВП й акумулюється в централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою покладених на неї функцій ⁴
О. В. Олійник	Історична фінансова категорія, яка виражає економічні відносини між державою і платниками податків з метою створення загальнодержавного централізованого фонду грошових коштів, необхідних для виконання державою її функцій; один з основних методів, що використовуються державою для перерозподілу національного доходу й утворення бюджетних доходів суспільства ⁵
П. К. Бечко	Економічні відносини між державою і платниками податків з метою створення загальнодержавних централізованих фондів грошових коштів, необхідних для виконання державою її функцій ⁶

¹ Податкова система України: Підручник / В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. П'ятаченко та ін.; за ред. В. М. Федосова.– К.: Либідь, 1994.– С. 12.

² Єгорова Т. М. Оподаткування у системі державного регулювання економіки: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.01.01 / Т.М. Єгорова; Донец. держ. ун-т. – Донецьк, 2000. – С. 7.

³ Онисько С. М. Податкова система: підручник / С. М. Онисько, І. М. Тофан, О. В. Грицина. – Львів: Магнолія, 2004. – С. 9.

⁴ Сидор І. П. Податки на споживання в Україні: фінансові ефекти і цінові наслідки: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.04.01 / І. П. Сидор ; Терноп. держ. екон. ун-т. – Т., 2006. – С. 18.

⁵ Олійник О. В. Податкова система: навч. посіб. / О. В. Олійник, І. В. Філон. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – С. 17.

⁶ Бечко П. К. Податкова система / П. К. Бечко. – К.: ЦНЛ, 2007. – С. 29.

1	2
Ю. В. Ковбасюк	Податки і збори (обов'язкові платежі) до бюджетів та державних цільових фондів – обов'язкові внески до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, які платники податків здійснюють у порядку і на умовах, що визначаються законами України про оподаткування. Податки – це фінансові відносини між державою та платником податків із метою створення загальнодержавного централізованого фонду грошових коштів, необхідних для виконання державою її функцій ¹
Ю. Б. Иванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк	Обов'язкові платежі, які законодавчо встановлюються державою, сплачуються юридичними та фізичними особами в процесі розподілу та перерозподілу частини вартості валового внутрішнього продукту й акумулюються в централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою покладених на неї функцій ²
В. І. Довгалюк	Система обов'язкових платежів, які сплачуються юридичними та фізичними особами до централізованого фонду фінансових ресурсів держави. З точки зору економічної теорії – частина фінансових відносин, пов'язана з процесом перерозподілу частини вартості ВВП, і формування фонду грошових коштів держави, необхідних для утримання державних структур і фінансування суспільних благ ³
С. І. Юрій, В. М. Федосов	... податки – обов'язкові платежі, які законодавчо встановлюються державою, сплачуються юридичними та фізичними особами в процесі розподілу та перерозподілу частини вартості валового внутрішнього продукту й акумулюються в централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою покладених на неї функцій ⁴
Т.Я. Цимбал	податок – це обов'язковий, безоплатний внесок до бюджету відповідного рівня або державного цільового фонду, здійснений юридичними і фізичними особами у відповідних розмірах, порядку та умовах встановлених законодавством України ⁵
М. П. Кучерявенко	Форма примусового відчуження результатів діяльності суб'єктів, що реалізують свій податковий обов'язок, у державну чи комунальну власність, що надходить у бюджет відповідного рівня (чи цільовий фонд) на підставі закону (чи акта органу місцевого самоврядування) і виступає як обов'язковий, нецільовий, безумовний, безоплатний і безповоротний платіж ⁶

¹ Ковбасюк Ю. В. Державні фінанси: теоретико-організаційні аспекти: навч. посіб. / Ю. В. Ковбасюк. – К.: КІЙ, 2007. – С. 226

² Иванов Ю. Б. Податкова система: підручник / Ю. Б. Иванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. – К.: Атіка, 2007. – С. 22–24.

³ Довгалюк В. І. Податкова система: навчальний посібник / В. І. Довгалюк, Ю. Ю. Ярмоленко. – К.: ЦНЛ, 2007. – С. 6-7.

⁴ Фінанси: підручник / За ред. С. І. Юрія, В. М. Федосова. – К.: Знання, 2008. – С. 107–108.

⁵ Цимбал Т.Я. Правове регулювання податкової системи України: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Т.Я. Цимбал ; Нац. ун-т держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2008. – С. 7.

⁶ Кучерявенко М. П. Податкове право України: підручник / М. П. Кучерявенко. – Харків: Право, 2013. – С. 107.

2. Охарактеризуйте розвиток світової фінансової думки про податки та їх роль у соціально-економічному житті суспільства.

3. Визначити науковий доробок представників різних економічних шкіл у розвиток теорії оподаткування (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Науковий доробок представників різних економічних шкіл у розвиток теорії оподаткування

Наукова школа, напрям	Основні положення
Меркантилісти	
Камералісти	
Фізіократи	
Класична школа політичної економії	
Історична школа Німеччини	
Маржиналізм	
Кейнсіанство	
Монетаризм	
Інституціоналізм	

4. Узагальнити науковий доробок українських учених у галузі податків (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Науковий доробок українських учених-фінансистів у галузі податків та теорії оподаткування

Учені-представники української фінансової думки	Наукові праці	Основні ідеї
Алексєєнко М. М.		
Ісаєв А. А.		
Бунге М. Х.		
Іловайський С. І.		
Янжул І. І.		
Твердохлебов В. М.		
Кованько П. Л.		
Богачевский М. Б.		
Федосов В. М.		
Сугорміна В. М.		
Андрущенко В. Л.		
Іванов Ю. Б.		
Соколовська А. М.		
Крисоватий А. І.		
Десятнюк О. М.		
Тарангул Л. Л.		

5. Як змінювався склад податків, зборів та інших обов'язкових платежів, що справлялися в Україні?

6. Які виокремлюють функції податків?

7. В чому виявляється регулююча і стимулююча функції податків?
8. Які елементи податку визначені у чинному законодавстві?
9. За якими ознаками класифікуються податки?
10. На основі опрацювання наказу Міністерства фінансів України «Про бюджетну класифікацію» від 31.01.2011 р. № 50 здійснити класифікацію податків.

Таблиця 1.8

Класифікація податків

	Податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості	Податки на власність	Рентна плата та плата за використання інших природних ресурсів	Внутрішні податки на товари та послуги	Податки на міжнародну торгівлю та зовнішні операції	Місцеві податки	Інші податки та збори
Акцизний податок							
Мито							
Військовий збір							
Екологічний податок							
Єдиний податок							
Збір за забруднення навколишнього природного середовища							
Збір за місця для паркування транспортних засобів							
Плата за використання інших природних ресурсів							
Податок з власників наземних транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів							
Податок на додану вартість							
Податок на доходи фізичних осіб							
Податок на майно							
Податок на прибуток підприємств							
Рентна плата за користування надрами							
Рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України							
Рентна плата за спеціальне використання води							
Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів							
Туристичний збір							

11. Яка ознака покладена для поділу податків на прямі та непрямі податки?

12. Охарактеризуйте основні переваги і недоліки прямого оподаткування.

13. Охарактеризуйте основні переваги і недоліки непрямого оподаткування.

Глосарій

База оподаткування – це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання.

Базовий податковий (звітний) період – період, за який платник податків зобов'язаний здійснювати розрахунки податків, подавати податкові декларації (звіти, розрахунки) та сплачувати до бюджету суми податків та зборів, крім випадків, коли контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника податку.

Великий платник податків – юридична особа, у якої обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує 500 млн грн або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, за такий самий період перевищує 12 млн грн.

Загальнодержавні податки та збори – податки та збори, що є обов'язковими до сплати на усій території України.

Збір (плата, внесок) – 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.

Місцеві податки та збори – податки та збори, що встановлені відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок, визначених Податковим кодексом України, рішеннями сільських, селищних, міських рад та рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, у межах їх повноважень і є обов'язковими до сплати на території відповідних територіальних громад.

Платники податків – фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів.

Податкова пільга – передбачене законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності визначених підстав.

Податковий агент – особа, на яку покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платнику, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків.

Податковий обов'язок – обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору.

Податковий період – період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів.

Податок – обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку.

Ставка податку – розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування.

Список джерел для поглибленого вивчення теми

Монографії, наукові доповіді, підручники

1. Андрущенко В. Л. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція): монографія / В. Л. Андрущенко, Т. В. Тучак. – К.: Алерта, 2013. – 382 с.
2. Єфименко Т. І. Податки в інституційній системі сучасної економіки / Т. І. Єфименко. – К., 2011. – 687 с.
3. Синчак В. П. Еволюція наукової думки в оподаткуванні та її реалізація у податкових системах / В. П. Синчак. – К.; Хмельницький: ХУУП, 2006. – 294 с.
4. Соколовська А. М. Основи теорії податків: навч. посіб. / А. М. Соколовська. – К.: Кондор, 2010. – 326 с.
5. Фінансова думка України: у 3 т. / за наук. ред. В. М. Федосова. – К.: Кондор; Т.: Економічна думка, 2010 . Т. 2 : Енциклопедія / С. В. Львовчкін [та ін.]. – 2010. – 582 с.
6. Фінансова думка України : у 3 т. / за наук. ред. В. М. Федосова. – К.: Кондор ; Т.: Економічна думка, 2010 .Т. 3, Ч. 1 : Хрестоматія / авт.-упоряд.: С. І. Юрій [та ін.]. – 2010. – 471 с.
7. Цимбал П. В. Податки, податкова система України, податкова злочинність: історія, теорія, практика / П. В. Цимбал. – Ірпінь: Національний ун-т ДПС України, 2007. – 320 с.