

Отримано: 03 вересня 2017 р.*Прорецензовано:* 11 вересня 2017 р.*Прийнято до друку:* 19 вересня 2017 р.e-mail: nikitishinao@ukr.net

DOI: 10.25264/2311-5149-2017-6(34)-62-66

Нікітішин А. О. Еволюція оподаткування у напрямі соціального змісту / А. О. Нікітішин // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: науковий журнал. – Острог: Вид-во НУ«ОА», вересень 2017. – № 6(34). – С. 62–66.

УДК: 336.22

JEL-класифікація: H 200

Нікітішин Андрій Олександрович,

кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри фінансів, Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ

ЕВОЛЮЦІЯ ОПОДАТКУВАННЯ У НАПРЯМІ СОЦІАЛЬНОГО ЗМІСТУ

У статті досліджено та розкрито процес розвитку оподаткування. Автором досліджено особливості сприйняття суспільством оподаткування, враховуючи два періоди розвитку фінансової історії: перший – фіскальний і другий – соціально-політичний. Визначено ряд факторів, які сприяли еволюції оподаткування в напрямі соціального змісту. Виокремлено підходи до розуміння сутності сучасного оподаткування. Проаналізовано основні теорії оподаткування, які сприяли розвитку соціального змісту фінансової категорії «податок».

Ключові слова: податок, оподаткування, теорія оподаткування, податкова система, податкова політика.

Никитишин Андрей Александрович,кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры финансов,
Винницкий торгово-экономический институт КНТЭУ**ЭВОЛЮЦИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В НАПРАВЛЕНИИ СОЦИАЛЬНОГО СОДЕРЖАНИЯ**

В статье исследован и раскрыт процесс развития налогообложения. Автором исследованы особенности восприятия обществом налогообложения, учитывая два периода развития финансовой истории: первый – фискальный и второй – социально-политический. Определен ряд факторов, которые способствовали эволюции налогообложения в направлении социального содержания. Выделены подходы к пониманию сущности современного налогообложения. Проанализированы основные теории налогообложения, способствовали развитию социального содержания финансовой категории «налог».

Ключевые слова: налог, налогообложение, теория налогообложения, налоговая система, налоговая политика.

Andriy Nikitishin,Ph.D. in Economics, associate professor at the Finance Department,
Vinnitsia Trade and Economic Institute of Kyiv National Trade and Economic University**EVOLUTION OF TAXATION IN TERMS OF ITS SOCIAL CONTENT**

The article is devoted to the analysis of the taxation development process. The author has studied special aspects of the taxation perception by society, taking into the account two periods of financial history development: the first - fiscal and the second - socio-political. The author has identified a number of factors which have contributed to the evolution of taxation in terms of its social content. The article singles out the approaches to the modern understanding of taxation's essence. Besides, the author has analyzed main theories of taxation, which promoted the development of social content of the financial category "tax".

Key words: tax, taxation, tax theory, tax system, tax policy.

Постановка проблеми. До недавнього часу оподаткування не використовували як фінансовий інструмент для досягнення соціально-економічних цілей. Його призначення здебільшого зводилося до фінансування численних військових дій, приватних потреб королівської сім'ї, дворянства та аристократії. На сьогодні фіскальна мета оподаткування є лише однією з кількох напрямів реалізації податкової політики, оскільки сучасна податкова система глибоко інтегрована в державні механізми досягнення багатьох соціально-економічних цілей на шляху розвитку суспільства. Ігнорування соціального призначення оподаткування ускладнює побудову демократичного суспільства, знижує ефективність соціально-економічних реформ, підриває довіру до інституту оподаткування з боку платників податків. Уряди багатьох країн світу роблять системні помилки, фрагментарно застосовуючи потужний регульовальний потенціал сучасного оподаткування, не звертаючи уваги на його соціальний зміст.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Протягом останніх декількох століть оподаткування значно еволюціонувало в напрямі соціального змісту. Цей процес знайшов відображення в наукових працях дослідників, серед яких В. Андрущенко, Л. Димиденко, Ю. Іванов, Т. Калінеску, І. Лютий, В. Тропіна, І. Чугунов та інші. Незважаючи на значну кількість наукових праць, дотепер не вистачає досліджень, які розкривають процес еволюції оподаткування в напрямі соціального змісту.

Метою дослідження є розкриття процесу та визначення факторів, які сприяли еволюції оподаткування в напрямі соціального змісту.

Виклад основного матеріалу. Сприйняття і розуміння податку, його функціонального призначення, змінювалося протягом усієї історії розвитку суспільства залежно від змін відносин між громадянами і державою.

Аналіз підходів до розуміння сутності оподаткування розпочнемо із двох кардинально протилежних точок зору на роль держави в суспільстві й економіці – лібертаріанства й утилітаризму. У розумінні лібертаріанства оподаткування – це форма конфіскації, а в утилітаризмі навпаки: податки – це ціна, яку сплачують громадяни, щоб отримати суспільні блага і послуги яких вони потребують. Зазначені підходи є популярними і сьогодні, а також визначають методологію нашого дослідження.

Вітчизняний учений В. Андрущенко вважає, що податок варто обов'язково розглядати із суспільно-соціального погляду, а не тільки із економічного. Таке бачення ґрунтується на тому, що незважаючи на те, що під час сплати податку реальні доходи платника зменшуються, він у кінцевому підсумку покращує свій добробут, отримуючи від держави суспільні блага [1, с. 16].

Розглянемо еволюцію оподаткування в напрямі становлення й утвердження його соціального змісту. Оскільки суспільство постійно змінюється – змінюють і цілі його членів, а зміна суспільного інтересу впливає на розуміння податку. Тобто розуміння податку, його сприйняття суспільством не є статичним, воно постійно змінюється [2].

У процесі еволюції суспільних відносин у сучасне оподаткування закладений багатогранний зміст:

– економічний – воно забезпечує фінансування виробництва суспільних товарів і послуг поза приватним сектором;

– соціальний – забезпечує і підтримує майнову рівності в суспільстві;

– філософський – сприяє досягненню справедливості в суспільстві.

Сучасні податки, за винятком деяких країн, спрямовуються на фінансування демократичного розвитку суспільства. Проте багато століть податок розглядали його платники як інструмент обмеження їхньої свободи, оподаткування ототожнювали із грабунком, конфіскацією. Приклади негативного бачення сутності податку з боку стародавнього суспільства наводить професор П. Гензель: у Стародавній Греції «...які-небудь прямі податки, як то поземельний чи подушний податок, були зовсім не сумісні з античним представленням про вільну державу і вільних громадян. ... Подібного роду податки могли, по тогочасним світоглядам, існувати тільки в невольній державі...» [3, с. 3]. Як відомо, сучасні прямі податки є дієвими і розповсюдженими фінансовими інструментами реалізації державної політики із досягнення і підтримки соціальної справедливості, проте раніше тільки тирани, наприклад, Пісістратида в Афінах могли стягувати прямі податки. «У стародавньо-європейському праві ми подібним чином знаходимо прямий податок лише в підкорених ханаанських землях», – зазначає професор [3, с. 10].

Не надто позитивне сприйняття оподаткування було в період Середньовіччя. Один із засновників гуманізму Франческо Петрарка (1304–1374 рр.) вважав, що государ буде хорошим правителем тільки в тому разі якщо буде звертатися до податків тільки в особливих випадках і тим паче не допускати свавілля податкових відкупників. Французький філософ Жан Боден (1530–1597 рр.) зазначав, що податки дозволено брати тільки в разі крайньої необхідності [4, с. 7–8]. Сама ідея, що держава повинна фінансуватися здебільшого завдяки оподаткуванню, відносно нова, оскільки правитель повинен був отримувати доходи від своєї власності, подарунків, данини від підкорених народів, прибутків від завоювань і не накласти податки на своїх громадян.

Негативному ставленню до податку сприяла відкупна система їх справляння. «Історія свідчить про безпощадну жорстокість відкупників щодо платників податків, про їх збагачення коштом останніх, про їх несправедливість і упередженість, про ненависть населення до відкупників» [5, с. 101]. Завдяки цьому податок ставав непопулярним і зменшувалося позитивне сприйняття держави з боку платників податку.

Досить несправедливою була система оподаткування за часів Російської імперії, що пояснюється яскраво вираженим класовим підходом до оподаткування. Під час правління Петра Великого в Росії з'являються основи визначеної і планової податкової політики. Всіх підданих поділено на 2 групи:

– клас служилий – хто несе особисту службу державі, той від оподаткування звільняється;

– клас податковий – хто не несе службу підлягав оподаткуванню податком [6, с. 153]. Також антисоціальну спрямованість оподаткування закріплював порядок стягнення податків за механізмом кругової поруки. «При відсутності у нас правильно побудованого податкового управління, по-іншому і бути не може: податок розкладається не по достатку і недоїмка стягується з першого зустрічного односельця» [6, с. 169].

Важко робити висновки про існування соціальної складової в оподаткуванні того часу. Ось як опишував історію фінансового устрою XVII ст. в Росії І. Озеров: «Сімнадцяте століття зі всіма своїм економічними і фінансовими негараздами покляло на Росію важку печатку, печатку розподілу населення на податкові і неподаткові класи, печатку невігластва і рабства» [7, с. 81].

У Росії за маніфестом від 11 лютого 1872р. була спроба запровадження прогресивного прибуткового податку. Передбачалося, що дворяни будуть оголошувати свої доходи, які не підлягатимуть подальшій перевірці, і від чистого доходу сплачувати від 1 до 10% податку. Статистичні дані свідчать, що в перший рік існування такого податку (1813 р.) надходження склали 5 млн рублів, зменшившись до 2 млн руб. у наступному році. З огляду на це, влада взагалі відмовилася від оподаткування дворянства таким податком, відзначивши, що так їхні «добробут і достаток будуть зростати» [6, с. 10].

Аж до реформ 1880-х рр. російська фінансова система була дуже далека від ідеалу. Якщо взяти всю суму прямих податків то 16/17 припадало на долю бідного сільського населення і лише 1/17 на всі інші класи [8, с. 4]. Саме тому, як зазначав професор І. Шилль «...кожний податок є зло, оскільки він позбавляє платника частини його власності...» [9, с. 73].

Заслужують на увагу фінансові реформи міністра Бунге (1880–1887 рр.), оскільки вони ставили за мету залучити до оподаткування рівномірно всі соціальні класи та верстви населення і в такий спосіб забезпечити справедливість в оподаткуванні [6, с. 169].

Одним із самих відвертих сучасних критиків оподаткування є прихильник лібертаріанської теорії Мюррей Ротбард. Він порівнює оподаткування із грабунком, і цей грабунки різних масштабів, з яким ні один злодій і не зрівняється [10]. Століттями держава, зазначав він, грабувала народ силою зброї і називало це оподаткуванням. Тільки Уряд отримує дохід за допомогою примусу і насилля, у вигляді прямої загрози конфіскації майна або тюремного ув'язнення, у випадку не сплати. Ці примусові збори і є оподаткування [11, с. 58–59].

Одним із ключових факторів, який сприяв еволюції оподаткування в напрямі соціального змісту був поступовий відхід багатьох країн від політики фіскалізму. Політика фіскалізму, яка панувала протягом багатьох століть, ставила в центрі фінансових відносин між державою і платниками податків суто бюджетні інтереси [12, с. 317]. Такий відхід був в одних країнах швидким, а в інших повільним і супроводжувався перебудовою не лише податкових, але й бюджетних взаємовідносин між громадянами і державою. Остання, під час реалізації бюджетної політики в центрі уваги починає бачити середньостатистичного члена суспільства-платника податків, а не якусь окрему привілейовану групу чи клас. Поступово, але кардинально, змінюється і сама структура бюджетних видатків – більшої ваги набувають видатки соціального спрямування. Соціалізації оподаткування сприяв Везембек, який у XV ст. запропонував звільнення від оподаткування визначеного мінімального доходу [13, с. 204].

Починаючи з XVIII ст., вагомий вплив на податкові відносини стала мати концепція суспільного договору: у громадськості з'являється право контролювати бюджетні витрати, парламенти мають змогу вводити нові податки, набувають популярності ідеї справедливого оподаткування. Суспільство почало вимагати стягнення податків із абсолютної більшості громадян. Важливим і знаковим став 1789 р., коли французьке дворянство відмовилося від своїх податкових привілеїв. Це відбулося під впливом суспільної свідомості, яка апелювала до забезпечення рівності [14, с. 1]. З кінця 40-х рр. XIX ст. сплата податків стала виконанням суспільного обов'язку. Громадяни усвідомлюють свої податкові обов'язки перед державою.

У 60–70-х рр. XIX ст. в Німеччині виникає соціально-економічна концепція катедр-соціалізм, в основі якої були закладені ідеї переходу від капіталізму до соціалізму за допомогою реформ, які здійснює держава, зокрема податкових. Найбільшими її прихильниками були Л. Brentano, А. Вагнер, В. Зомбарт, А. Шеффле та Г. фон Шмоллер. У багатьох європейських країнах набуває популярності соціальний підхід під час якого оподаткування і бюджетні витрати визначають як інструмент соціальної політики.

Яскравим прикладом набуття соціального змісту оподаткування стала Пруська податкова реформа 14 липня 1893 року. Зазначена реформа стала відображенням тогочасних суспільних потреб і головного соціального питання: боротьби праці з капіталом, заможних із незаможними і як наслідок зростаючої потреби в необхідності державного втручання з метою згладжування майнової нерівності.

Використання податків у таких умовах відбувається в межах фінансової соціальної політики [15, с. 197]. В основі стягнення податків стають колективні потреби суспільства [5, с. 83]. А. Вагнер, пропагуючи соціальний підхід, досить детально розкрив використання податків як знаряддя соціальних реформ, виділивши 2 періоди розвитку фінансової історії (рис.1).

У перший період фінансової історії оподаткування виконувало фіскальну функцію. У другому періоді – соціально-політичному, вже соціальну і політичну. У 1887 р. А. Вагнер зазначив: «... мені здається по цілому ряду яскраво виражених симптомів, наявності нагальних потреб, що починається нова – соціальна епоха. Нову епоху з повною впевненістю варто назвати соціальною, оскільки в цей період набуває держава певних соціальних ідей щодо виробництва, розподілу і зв'язані з ними представлення про економічний та соціальний стан населення» [17, с. 575].

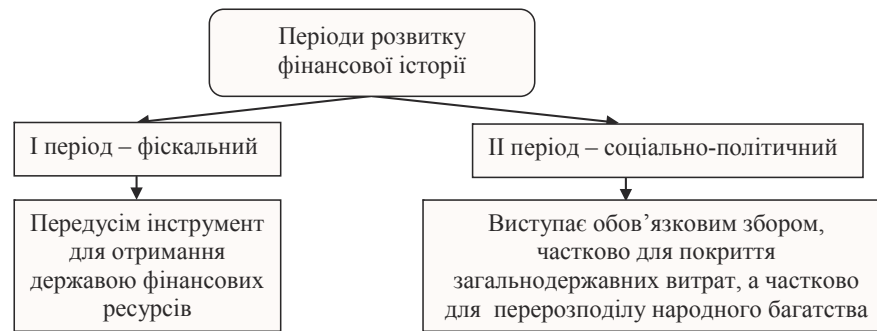


Рис. 1. Зміст оподаткування в різних періодах розвитку фінансової історії за А. Вагнером.

Джерело: побудовано автором на основі [16, с. 75].

Податкова система розвивалася разом із розвитком функцій держави. Із розвитком та утвердженням соціального призначення сучасної держави з'являється її нова функція – соціальна. Ще в 1850 р. німецький учений Лоренц фон Штайн (1815–1890 рр.) увів у науковий обіг дефініцію «соціальна держава» [18, с. 198]. Його ідеї сприяли утвердженню думки, що держава має активніше втручатися в соціально-економічні відносини, маючи на меті їх регулювання та стабілізацію. Деяко пізніше в 1930 р. німецький учений Г. Геллер запропонував і дав визначення поняттю «соціальна правова держава».

Засновник теорії «податки-інструмент зрівняння доходу» Еміль де Жирарден та її прихильники Дж. Гелбрейт, М. Ключдо, Г. Коул, С. Кузнец, К. Кросланд, Ж. Фурастьє вважали, що за допомогою таких прямих податків як податок зі спадщини і подарунків, а також прибуткового податку, які стягують за прогресивними ставками, можливо ліквідувати майнову нерівність.

Сучасний представник теорії оподаткування, яку розвивають у межах економіки вибору, Дж. М. Б'юкенен розглядає податки як прямі витрати громадян за надані урядом послуги [19, с. 148]. Сучасне суспільство не може існувати без податків, оскільки вони забезпечують гідне людське існування, а зростання та підвищення якості урядових витрат буде сприяти утвердженню соціального змісту оподаткування.

Серед сучасних теорій оподаткування виділимо теорію демократичного оподаткування, яка визначає, що в Конституції країни має бути визначений вичерпний перелік податків. Виборці мають право визначити рівень оподаткування та брати активну участь в ухваленні рішень про доходи і видатки бюджету держави. Через виборчу систему платники податків можуть демократично впливати на податкову владу держави, а якщо остання не діє в їхніх суспільних інтересах, пов'язаних із підтримкою і підвищенням добробуту, безпеки та сталим розвитком – це призводить до її зміни.

Висновки. Факторами, що сприяли утвердженню соціального змісту оподаткування стали:

- збільшення фінансування та підвищення якості виробництва суспільних товарів і послуг;
- звільнення від оподаткування соціально значущих товарів і послуг;
- запровадження соціальних податків;
- активне використання Урядом податкової політики в соціальних та інших перетвореннях у суспільстві;
- удосконалення технічних прийомів адміністрування податків;
- дотримання основних принципів оподаткування (справедливість, визначеність, зручність, економія);
- закріплення на конституційному рівні прав та обов'язків головних учасників податкових правовідносин;
- відмова від антисоціальних бюджетних видатків (фінансування загарбницьких військових дій, підтримки колоніальної залежності, широкомасштабні позики тощо) та підвищення ролі соціальної складової бюджетної політики;
- поява та збільшення ролі «гендерних» бюджетних видатків, що здійснюються на підтримку дітей, їх матерів, студентів, пенсіонерів та людей з особливими потребами;
- відмова від класового підходу в оподаткуванні: залучення до оподаткування рівномірно всі соціальні класи та верстви населення;
- гармонізація інтересів учасників податкової політики: фіскальних потреб Уряду та можливостей платників податків;
- підвищення суспільної свідомості – громадського обов'язку зі сплати податків;
- відхід від політики «фіскалізму»;
- теоретичні обґрунтування податків фінансовою наукою;

– розвиток ідей справедливості в оподаткуванні.

Розвитку соціального змісту фінансової категорії «податок» сприяли теорії оподаткування, кожна із яких визначала його сутність і природу, роль і значення для соціального, економічного та політичного розвитку суспільства. До загальних теорій, які сприяли утвердженню соціального змісту оподаткування, можливо віднести такі: атомістична (XVIII ст.), фіскального договору (XVIII ст.), обміну послугами між державою і громадянами (XVIII ст.), послуг (XIX ст.), страхової премії (XIX ст.), насолоди (XIX ст.), неокласична (70-ті роки XIX ст.), колективних потреб (остання чверть XIX – початок XX ст.), негативних споживань (XIX – XX ст.), економіки суспільного сектору (початок XX ст.), кейнсіанська (початок XX ст.), некейнсіанства (50–60-ті роки XX ст.), зовнішніх ефектів (екстерналій) (початок XX ст.), економіки пропозиції (друга половина 70-х рр. XX ст.), держави (XX ст.), демократичного оподаткування (XX ст.), оптимального оподаткування (остання чверть XX – початок XXI ст.).

Справедливий розподіл доходів за допомогою податків сприяє утвердженню соціального змісту оподаткування, що є одним із перспективних напрямів подальших наукових досліджень.

Література:

1. Податкова система [Текст] : навчальний посібник / за заг. ред. Андрущенко В. Л. – К. : «Центр учбової літератури», 2015. – 416 с.
2. Нікітішин А. О. Еволюція наукових поглядів на призначення і роль оподаткування в системі суспільних відносин / А. О. Нікітішин // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 1. – С. 26–32.
3. Гензель П. П. Очерки по истории финансов. Вып. 1. Древний мир / Проф. П. Гензель. – М. : тип. Г. Лисснера и Д. Собко, 1913. – 52 с.
4. Ходский Л. В. Основы государственного хозяйства : пособие по финансовой науке / Л. В. Ходский. – СПб. : Типография М. М. Стасюлевича, 1894. – 581 с.
5. Эберг К. Т. Очерк финансовой науки / К. Т. Эберг. – Ярославль : Типография М. Х. Фальк, 1893 г. – 298 с.
6. Локоть Т. В. Бюджетная и податная политика России / Т. В. Локоть. – М. : Тип. т-ва Сытина, 1908. – 240 с.
7. Озеров И. Х. Очерки экономической и финансовой жизни России и Запада. Выпуск II / И. Х. Озеров. – М. : Типо-литография И. Н. Кушнеров и Ко, 1904 г. – 471 с.
8. Кованько П. Л. Главнейшие реформы, проведенные Н. Х. Бунге в финансовой системе России : Опыт критической оценки Н. Х. Бунге, как Министра финансов (1881–1887 гг.) / П. Л. Кованько. – М., 1900. – 448 с.
9. Шилль И. Современная теория финансов и влияние ее на финансовую администрацию в западно-европейских государствах / И. Шилль. – СПб. : В Тип. Э. Праца, 1860. – 262 с.
10. Этика свободы (электронное издание). [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://lib.rus.ec/b/144210/read>.
11. Ротбард М. К новой свободе : либертарианский манифест / М. Ротбард ; пер. с англ. – М. : Новое издательство, 2009. – 398 с.
12. Лебедев В. А. Финансовое право. Том 1, Выпуск II. С. Петербург. 1890г. Финансовое право. Т. 1: Вып. 1-3 / В. А. Лебедев, проф. С.-Петерб. ун-та. – 2-е изд., перераб. – С.-Пб. : Типо-лит. А. М. Вольфа, 1889. – 962 с.
13. История экономических учений / Луиджи Коссе. – К. ; Харьков : Южно-русское книгоиздательство Ф. А. Иогансона, 1900. – 468 с.
14. Шелгунов Н. Податной вопрос / Н. Шелгунов. – СПб., 1872.
15. Озеров И. Х. Организация подоходного обложения в Англии и критический анализ его / М. Х. Озеров. – СПб. : Тип. М-ва финанс. (В. Киршбаума), 1898.
16. Озеров И. Х. Основы финансовой науки. Выпуск I / И. Х. Озеров. – Москва, типография товарищества И. Д. Сытина, 1911 г.
17. История политической экономии: Философские, исторические и теоретические начала экономии XIX века / Миклашевский А. Н., проф. полит. экономии и статистики. – Юрьев : Тип. К. Маттисена, 1909. – 646 с.
18. Євдокимова І. А. Держава як суб'єкт соціальної політики : еволюція ідеї та сучасна дискусія / І. А. Євдокимова // Методологія, теорія та практика соціологічного аналізу сучасного суспільства : зб. наук. пр. ; Харк. нац. ун-т ім. В. Н. Каразіна. – Харків : ХНУ ім. В. Н. Каразіна. Випуск 20. – С. 196–200.
19. Юхименко П. І. Теорія фінансів : підручник / [П. І. Юхименко, В. М. Федосов, Л. Л. Лазебник та ін.]; [за ред. В. М. Федосова, С. І. Юрія]. – Київ : Центр учб. літ., 2010. – 576 с.