



## **ТЕОРЕТИКО- РЕТРОСПЕКТИВНИЙ АНАЛІЗ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ ТА ПЕРЕКЛАДАННЯ ПОДАТКІВ**

**Володимир ВАЛІГУРА**

*Здійснено історичну періодизацію оподаткування з точки зору зміни податкового навантаження. Досліджено підходи до розуміння податкового навантаження та його величину в кожному з виділених періодів. Проаналізовано теорії перекладання податків та визначено їх вплив на формування податкового навантаження.*

*The historical periodization of taxation from the point of a tax burden changing is done. Main approaches to the interpretation of a tax burden and its value are investigated. Shifting of taxation theories are analyzed and its effect on the tax burden is determined.*

Економічна об'єктивність категорії "податок" як обов'язкового платежу на користь держави формує інтереси кожного суб'єкта процесу оподаткування. Зокрема, держава зацікавлена зібрати необхідну для забезпечення видатків суму коштів, а інтерес платників податків, зрозуміло, полягає у їх мінімізації. Однак заради стабільного надходження податків до бюджету необхідно встановити компромісний для платників та держави рівень оподаткування, який у різні періоди часу в окремих країнах значно відрізнявся. Найпоширенішими методами звільнення від сплати податків є уникнення оподаткування та перекладання податків. Крім цього, часто податкоплатники вдаються до злочинних методів несплати податків – ухилення. Без урахування механізму перекладання податків неможливо спрогнозувати вплив будь-яких дій на формування податкового навантаження. Позаяк ухилення від сплати податків – протиправна дія, базовими поняттями, що формуються у

процесі узгодження інтересів податкоплатників та держави, є податкове навантаження та перекладання податків. За допомогою встановлення оптимального податкового навантаження можна гармонізувати процес оподаткування у державі.

Глибоке економічне розуміння згаданих понять, котре необхідне для ефективного справляння податків, можливе лише після усвідомлення причин їх появи, розвитку поглядів на них у свідомості людини та їх дослідження в теоретико-ретроспективному ракурсі. Звичайно, багато підходів до окремих явищ та понять з історичної точки зору давно застаріли, однак, як зазначив В. Ключевський: "Історія нічого не вчить, але жорстоко провчає за незнання її уроків" [1, 3].

Окремі історичні аспекти податкового навантаження досліджено у працях багатьох вітчизняних науковців, серед яких варто згадати В. Білостоцьку [2], В. Білоус [3], І. Горобінську [4], Т. Єфименко [5], В. Загорського [6], В. Мельника [7], Н. Нечай [8], В. Ні-

колаєва [3], В. Острівського [2], А. Соколовську [9], Н. Фролову [10], А. Чугаєва [3].

Найвагоміші здобутки російських науковців у досліджуваній проблематиці висвітлено у працях Є. Гайдара [11], В. Захарова [1], В. Панскова [12], Ю. Петрова [1], В. Пушкарьової [13], М. Шацилло [1].

Основною аналітико-інформаційною базою даного дослідження є роботи таких вітчизняних і зарубіжних вчених XIX – початку XX ст., як: П. Гензель, П. Мікеладзе, В. Строгий [14], Б. Дітман [15], І. Кулішер [16], Ф. Нітті [17], І. Озеров [18], К. Рау [19], Д. Рікардо [20], В. Твердохлебов [21], М. Туган-Барановський [22], І. Янжул [23].

Податкове навантаження та перекладання податків – явища об'єктивні, що зумовлені економічною суттю категорії податок. Тому наукові розробки щодо зазначеної проблематики всебічні й не обмежуються працями згаданих науковців. Однак на сучасному етапі розвитку фінансової науки в Україні, без сумніву, бракує комплексного дослідження податкового навантаження та перекладання податків в історичному контексті. Крім цього, окреслені явища з точки зору характеристик та водночас інструментів внутрішньодержавної податкової гармонізації автор статті досліджує вперше. Тому її метою є висвітлення сутності та ретроспектив податкового навантаження і перекладання податків.

В економічній літературі нема єдиного підходу щодо визначення поняття податкового навантаження. Так, одні науковці схиляються до думки, що податкове навантаження – це явище кількісної характеристики [2; 4; 6], інші – розглядають дане поняття з якісного боку, визначаючи його сутність [9]. Кількісна позиція дослідження дає змогу визначити податкове навантаження як величину ВВП, яка за допомогою податків перерозподіляється через бюджет держави. Якісна характеристика податкового навантаження розкриває його сутність через вплив на економіку та на окремих платників. Підтримуючи цю позицію, зауважимо, що по-

даткове навантаження не стільки кількісне поняття, як теоретичне, яке пов'язане з явищем перекладання податків. На нашу думку, вдало визначила податкове навантаження А. Соколовська, охарактеризувавши його як викликане оподаткуванням погіршення добробуту платника податків, що проявляється у зменшенні його доходу (і відповідно – споживання ринкових благ), не компенсованому наданням суспільних благ, профінансованих за рахунок сплачених податків, а також у зміні структури добробуту (споживання) їх платника [9, 6]. Відповідно до цього, в історичному ракурсі основи податкового навантаження почали закладатись у момент відчуження на користь держави будь-яких матеріальних благ громадян.

За критерій формування періодів ретроспективного дослідження податкового навантаження та перекладання податків обрано події, що найбільшою мірою вплинули на них. Як при характеристиці згаданих понять, так і будь-яких інших, варто виокремити періоди їх виникнення та формування й періоди розвитку наукових досліджень щодо них. Цілком зрозуміло, що виникнення того чи іншого явища значно передуює епосі його наукових досліджень. Якщо наукові основи вивчення податкового навантаження та перекладання податків почали закладати ще у XVI–XVII ст., то період їх виникнення у суспільстві ми пов'язуємо з упровадженням податків. Однак істотно різні погляди на досліджувані поняття формуються до впровадження постійних податків та після цього. Це визначається психологічним сприйняттям дії податку як тимчасового явища та його сприйняттям як постійного і неминучого обов'язку. Саме тому першим із етапів характеристики досліджуваної проблематики ми вирізняємо період до впровадження постійних податків, що починається з виникненням держави, а відповідно й податків, і закінчується XV–XVII ст. залежно в якій державі.

Певні елементи формування та усвідомлення суті податкового навантаження закладають значно раніше, ніж перекладан-

ня податків, оскільки наявність останнього можлива лише після розуміння матеріальних негативів, які спричиняє сплата податків. Першими прообразами податків були жертвоприношення та добровільні внески в казну держави, що використовували на будівництво доріг, захист територій, утримання чиновницького апарату тощо. Більшість згаданих видатків покривали за рахунок доходів правителя-монарха, оскільки на початкових етапах розвитку Стародавнього Єгипту, Вавилонії, Греції та Риму брати участь у покритті державних видатків було престижно. Добровільність згаданих доходів не формує у свідомості їх платників негативного ставлення до цих платежів і, відповідно, усвідомлення певного тягаря. Однак із точки зору матеріального достатку жертвоприношення та добровільні внески погіршували матеріальне становище їх платників і опосередковано чинили поза свідомістю останніх матеріальні збитки. Добровільність згаданих платежів зберігали допоки платники могли завдяки залишеній частині коштів реалізувати всі свої інтереси або якщо сплату здійснювали у результаті глибоко усвідомленої користі та необхідності цього.

Згодом у стародавніх державах добровільні внески почали перетворюватися на обов'язкові платежі, що важкою повинністю лягали на нижчі верстви населення. Саме з набуттям обов'язковості у свідомості населення почало формуватись розуміння сплати податків як певного примусу, тиску, тягаря, навантаження. Так населення усвідомлювало неспівпадання інтересів держави та податкоплатників, що виливалось у різного роду повстання проти самоправства владних структур. Одне з таких повстань відбулось у вавилонському місті Лагаші в XXV ст. до н. е. Новий правитель міста звільнив із посад усіх чиновників, які збирали податки з господарств, та відновив старі натуральні податки [8, 11]. Основною причиною протидії сплаті податків на початкових етапах розвитку держав Карл Рау називав безпорадність тодішніх способів розкладки та справляння і

те, що громадяни не звикли до такого тягаря [19, 274]. З часом у стародавніх державах податковий гніт зростав дедалі більше й більше. Тодішнє рабовласницьке суспільство Стародавньої Греції та Риму сплачувало на користь влади численні податки, які часто змінювали правителі, вводили нові, збільшували їх кількість. За документами тих часів тільки в провінції Єгипет – основній житниці Риму – налічувалося 50 натуральних і понад 450 грошових податків [8, 27]. Більшість із згаданих платежів були цільовими та тимчасовими, а хаос тодішніх податкових систем ще більше посилював податковий тиск.

Історія оподаткування в Україні починається з часу, коли перші київські князі зуміли об'єднати під своєю владою слов'янські племена. Відповідно, першим податком була данина, яку збирали з переможених народів. Збирання данини, як і будь-яких інших податків, далеко не зразу стало регулярним і впорядкованим. При збиранні данини виявилися найхарактерніші особливості феодальної податкової системи – нерегульованість розмірів та періодичності збирання податків, їх величезна кількість та різноманітність, випадковість і свавілля поборів, доручення податків особам, зацікавленим у максимальній особистій наживі. Згадані дії часто призводили до значних зловживань, які нерідко породжували заворушення та повстання. Найвідомішим було повстання древлян проти князя Ігоря у 945 р. після збирання надмірної данини. Згідно з літописом, "...пішов Ігор на древлян і, перемигши, наклав на них данину, більшу від Олегової. І добув він собі ще до попередньої данини, і чинив їм насильство і мужі його..." [8, 46]. Як відомо, князь Ігор поплатився за свої податкові свавілля смертю. Це ще одне підтвердження того, що тодішнє оподаткування на території України було характерне надмірним податковим тягарем.

Княгиня Ольга, зрозумівши помилку свого чоловіка, значно впорядкувала систему сплати податків, встановивши "становища" – місця для сплати податків, "уроки" та

“устава”, що встановлювали розміри зборів. Подальші механізми справляння податків хоча й були далеко не досконалими, але частково враховували інтереси їх платників, принаймні були встановлені одиниці оподаткування, періоди та місця їх стягнення. Це чітко відображено у збірці законів Ярослава Мудрого – “Руська Правда”.

Враховуючи все різноманіття податків досліджуваного періоду, відзначимо, що він характерний усе-таки тимчасовістю їх справляння. Тому податкове навантаження сприймали дещо легше завдяки тому, що платники розуміли можливості їх подальшого скасування і зменшення податкового тиску.

Інше розуміння податкового навантаження спостерігалось у наступному періоді, що ми виділили – *від впровадження постійних податків*, до наступної важливої події в історії фіску – *встановлення прибуткового оподаткування*. Початок цього періоду в різних країнах – від XV до XVII століття і закінчується у XIX – на початку XX століття із впровадженням прибуткового оподаткування. Найвизначальніші характеристики окресленого періоду можна звести до виникнення постійних податків, глобального домінування специфічних акцизів та розвитку наукової думки щодо перекладання податків і податкового навантаження.

Найперший постійний податок впровадили у Франції в 1439 р. – через нестачу коштів на утримання постійного війська. Саме це призводило до перетворення тимчасових податків *taille* (*tallagium*) на постійний податок *denarius perpetuus*. Асигноване королеві вічне джерело доходу – 1,2 млн. лівр на утримання армії стало родоначальником постійних податків у Франції [16, 66].

Англійський парламент майже до половини XVII ст. не визнавав постійних податків на суспільні потреби. І лише у 1660 р. вперше половину доходу від акцизу на пиво, сидр, перрі й спиртні напої віддали королю та його спадкоємцям назавжди [16, 63]. При Вільгельмі III впровадили нові акцизи, одні

з яких – назавжди, інші – на століття, а ще інші – без визначення часу закріпились у податковій системі Англії.

Оскільки територія України у різні часи перебувала під владою тих чи інших держав, чітко виділити постійне оподаткування практично неможливо. Однак варто охарактеризувати найважливіші податки, що сплачувало населення, котре проживало на території України оскільки саме вони визначали податкове навантаження.

У XIV – першій половині XVI ст. більшість українських земель перебувала під владою Великого князівства Литовського. На території тогочасної України справлялися такі податки: подимщина, поданьє, посошне, грошова дань, дякло. Перша згадка про те, що литовські князі стягували грошові податки, датована останньою чвертю XIV ст. [8, 56]. Головною податною одиницею на території України було двориче, котре обкладалось як натуральними, так і грошовими податками.

Після Люблінської унії Литви з Польщею (1569 р.) українські землі належали до Речі Посполитої. Переважно весь податковий тягар ліг на сільське та міське населення, а натомість шляхту і маєтки католицької церкви звільнили від оподаткування. Податки у вигляді зобов'язання до панщини, натуральної данини і грошових платежів справляли на користь своїх панів – шляхти. Сплачували податки переважно у натуральній формі. Але поширювали й інші форми – “серебщизну”, “подимщину”, “воловщину”, “ординщину”, “дякла”, “житщину”, “мезлеву”, “яловщину”. Це був один із найважчих періодів податкового гніту українського населення, оскільки розпочався процес закріпачення селян.

Феноменом в історії українського народу є утворення і функціонування Козацької держави. Найважливішою її історичною місією була Визвольна війна українського народу 1648–1657 рр. До головних податків Війська Запорізького можна віднести подимний, а також встановлені універсалами Богдана Хмельницького загальні податки, якими обкладали все населення. Варто наголосити,

що Козацька держава встановила і постійні податки, їх називали “поборами”, а надзвичайні – “стацією”. Але податковий тиск не був високим. Із цього приводу відомий мандрівник Павло Алепський відзначив: “Ніхто не бере з козаків ні десятини, ні чогось подібного – вони вільні від усього; і в такому становищі перебувають усі піддані країни козаків: не знають ані податків, ані десятини” [8, 68].

Проте так велось козакам недовго. Наприкінці XVII ст. українська Гетьманська держава втратила свій вплив і почалась епоха російського панування на території України. У зв'язку з військовими діями Петро I оголосив політику оподаткування неросійських народів. Відповідно, значний податковий прес відчувало українське населення. Зокрема, жителі Київської губернії протягом 1714–1716 рр. сплачували понад 40 податків. Для збирання більшості з них було створено спеціальні канцелярії: рибну, медову, кінську, ясачну, млинську тощо. Саме за часів панування на території України Російської імперії встановили постійні податки, що належали до окремої групи. Серед постійних були приказні податки, податки на будівництво Санкт-Петербурга, податки, які збирали з окремих категорій платників, регіональні місцеві податки. Але найважчим податком, що тяжким гнітом ліг на українське населення, виявився введений у 1724 р. подушний податок. Особливо непосильним він став за часів царювання Олександра I. Все це призводило до значних недоїмок у сплаті подушного податку, які у 1848 р. сягнули приблизно 60% [8, 94].

Отже, оподаткування під час перебування України під владою всіх перелічених держав тяжко гнітило українське населення. Саме воно несло податковий тягар, оплачуючи військові дії пануючих держав, будівництво міст, утримуючи чиновницький апарат тощо.

Із встановленням постійних податків сприйняття оподаткування у свідомості податкоплатників почало змінюватись до усвідомлення податкового тягара як обов'язкового та неминучого явища. Тому

введення окремих податків дедалі більше супроводжувалося виникненням явищ, пов'язаних із намаганням позбутися податкового навантаження – перекладанням податків, ухиленням від оподаткування та його уникненням.

Однією з найважливіших ознак характеризованого періоду є істотне переважання непрямих податків, а саме – специфічних акцизів. Звичайно, акцизне оподаткування було і до введення постійних податків. Зокрема, акцизи справляли за часів Римської імперії, Київської Русі, в XIII ст. у Франції введено акциз на сіль, у Голландії акцизи діяли в XIII–XIV ст. у вигляді міського збору. Але найбільше вони поширились у XVII–XIX ст. Унаслідок значного поширення поняттям “акциз” охоплювали більшість непрямих податків. Особливо це характерне для Голландії, Англії і Франції. Основою непрямого оподаткування у Франції був соляний акциз. Введений у XIII ст. у Франції, він “перейшов” до Голландії. Із цих держав акцизна система оподаткування поширилася до Англії, де у 1643 р. встановили акциз на пиво, тютюн та фруктове вино, а вже у 1644 р. ввели акциз на сіль і м'ясо [24, 88]. Якщо спершу акцизи встановлювали на предмети, що не належали до першої необхідності, то згодом ними почали оподатковувати хліб, сіль, м'ясо, цукор, борошно, сірники та ін. Внаслідок непосильного гніту англійський парламент засудив акциз, назвавши його “беззаконною і страшною вигадкою з найнебезпечнішими наслідками для держави”, “потворою”, “ознакою рабства”, а народ іменував акциз “голландським чортом” [25, 240]. Таким чином, податкове навантаження досліджуваного періоду формується внаслідок значного поширення саме непрямих податків, а точніше – акцизів.

Важливим питанням є дослідження причин збільшення податкового навантаження. Останні тісно пов'язані з величиною державних витрат, у міру зростання яких зростали і суми податкових надходжень, відповідно, збільшувалось і податкове навантаження.

Міф про те, що державні витрати можна успішно знизити, панував ще й у ХХ ст. А до цього часу навіть відомі економісти стверджували це. Так, у 1828 р. французький міністр фінансів Віллель, звертаючись до депутатів, висловлював тривогу з приводу збільшення бюджету, що перевищив мільярд франків. Він заявив: “Панове, вітайте цю цифру: ви її більше не побачите!” [17, 47]. Тогочасний міністр фінансів Франції помилився, оскільки всі наступні бюджети були більші, ніж мільярд франків. Найлегше простежити збільшення державних доходів та видатків саме у Франції, оскільки вона централізувалася раніше, ніж всі європейські держави (табл. 1, 2).

Державні доходи Франції зросли з часів Людовіка Святого (1243 р.) до часів Людовіка XVI (1789 р.) у 128,4 рази. Протягом ХІХ ст. державні видатки Франції збільшилися у 4,7 рази. У Великобританії видатки з 1691 р. до початку ХХ ст. зросли у 58 разів. У Бельгії державні видатки збільшувалися ще швидшими темпами ніж в Англії і Франції. Швейцарія, яка не вела військових дій, збільшила свої видатки за 50 років у 15 разів. Державні видатки Голландії з 1851 р. до 1901 р. збільшилися в двічі (табл. 2). Швеція, характерна

стійкістю державного порядку, майже потроїла з 1866 р. до 1902 р. свої державні видатки (табл. 3), хоча народонаселення за цей же період зросло в 1,2 рази.

Більш як у три рази зросли видатки за чверть століття в Німеччині, а Росія протягом ХІХ ст. зуміла примножити видатки у 17,1 разів. Така ситуація спостерігалася не тільки в європейських державах, не меншими темпами зростали видатки і в Сполучених Штатах Америки. Так, із 1791 р. до початку ХХ ст. вони збільшилися у 170 разів (табл. 2).

Така, здавалось би, кризова ситуація поширювала у суспільстві панування концепції мінімальної держави, яка декларує зменшення державних видатків та, відповідно, податкового навантаження. Однозначність зниження видатків не викликає сумніву, як говорив міністр фінансів Англії Гладсон: “Необхідно економити на свічках” [11, 4]. Однак наприкінці ХІХ ст. рівень оподаткування у провідних державах світу досягнув за тогочасними мірками критичної позначки. Зокрема, частка податків у ВВП Франції становила 12,6%, з цього приводу один із провідних французьких економістів кінця ХІХ ст. П. Леруа-Больє відзначив, що

Таблиця 1

Державні доходи Франції у ХІІІ–ХVІІІ ст.

Епохи	Роки	Доходи держави	
		млн. франків	коефіцієнт зміни відносно першої епохи
1. За Людовіка Святого	1243	3,7	-
2. За Філіпа Красивого	1300	5,5	1,5
3. За Карла V	1364	8,1	2,2
4. За Карла VII	1422	13,6	3,7
5. За Карла VIII	1491	44,8	12,1
6. За Франциска I	1515	72,8	19,7
7. За Карла IX	1560	84,0	22,7
8. За Генріха IV	1607	90,8	24,5
9. За Людовіка XIV	1648	184,0	49,7
10. За Людовіка XIV	1683	226,0	61,1
11. За Людовіка XV	1715	266,0	71,9
12. За Людовіка XV	1756	253,0	68,4
13. За Людовіка XVI	1789	475,0	128,4

Джерело: складено автором за: [17, 46].

Таблиця 2

Державні видатки окремих держав світу в ХІІ–на початку ХХ ст.

Росія		США		Великобританія		Швейцарія		Франція		Німеччина		Бельгія		Голландія	
Роки	Млн. рублів	Роки	Млн. доларів	Роки	Млн. фунтів стерлінгів	Роки	Млн. франків	Роки	Млрд. франків	Роки	Млн. марок	Роки	Млн. франків	Роки	Тис. фл.
1803	109,412	1791	3,0	1691	3	1850	6,7	1798	0,75	1874	672,8	1835	87,1	1851	73,865
1808	248,213	1800	10,8	1697	2	1860	21,9	1810	1,007	1880 – 81	550,0	1841	114,9	1861	97,014
1813	423,380	1810	8,4	1747	11	1870	30,9	1830	1,095	1885 – 86	637,6	1851	118,6	1871	94,460
1820	499,804	1820	18,2	1797	58	1873	23,6	1850	1,473	1988 – 89	1020,0	1861	163,4	1881	123,651
1825	413,460	1830	15,1	1809	78	1876	43,4	1860	2,084	1891 – 92	1245,0	1871	22,5	1891	130,363
1830	427,847	1840	24,3	1814	112	1880	41,0	1875	2,209	1893 – 94	1269,0	1881	402,3	1901	153,000
1835	587,093	1850	40,9	1865 – 66	65	1890	66,6	1880	2,760	1896 – 97	1255,0	1891	402,1		
1840	187,098	1860	63,8	1874 – 76	74	1896	79,5	1892	3,343	1899 – 900	1960,5	1895	410,3		
1845	224,083	1865	1295,0	1881 – 82	85	1899	98,0	1896	3,400	1900 – 901	2197,3	1899	570,4		
1850	287,187	1870	102,3	1891 – 92	89	1900	102,7	1901	3,554						
1855	525,970	1875	274,6	1897 – 98	102										
1860	438,239	1880	264,8	1898 – 99	108										
1865	428,236	1885	210,2	1899 – 900	119										
1870	563,896	1890	297,7	1901 – 902	142										
1875	604,857	1895	356,1	1902 – 903	174										
1880	793,386	1898	443,3												
1881	840,285	1900	487,7												
1885	913,138	1901	509,9												
1888	927,267														
1890	1056,512														
1893	1060,536														
1895	1520,819														
1898	1772,211														
1900	1889,216														
1901	1874,257														
Коефіцієнт зміни за досліджуваній період		17,1	170,0	58,0		15,3		4,7		3,3		6,5		2,1	

Джерело: складено автором за: [17, 47–54].

Таблиця 3

Державні видатки Швеції у XIX столітті.

Роки	Середнє народонаселення	Державні видатки, крони:	
		загальна сума	на особу
1866–70	4166000	48637000	11,67
1871–75	4274000	56684000	13,27
1876–80	4500000	76850000	17,08
1881–85	4605000	81222000	17,64
1886–90	4742000	91153000	19,22
1891–95	4832000	102497000	21,21
1898	5036000	126608000	25,08
1902	–	142605000	–
Коефіцієнт зміни за досліджуваній період	1,2	2,9	2,1

Джерело: складено автором за: [17, 51].

податки в розмірі 5–6% національного продукту є помірними, а ті, що більше 12%, шкодять економічному зростанню [11, 5]. Таким чином, даний період щодо податкового навантаження характерний поширенням твердження про мінімізацію останнього та уявленням про верхню межу рівня оподаткування – 12%.

Із розвитком учення про податкове навантаження тісно пов'язаний розвиток теорії переказання податків, яка намагається відповісти на запитання, на кого ж у кінцевому випадку лягає тягар оподаткування. Хоча дослідження переказання податків зародились у XVII–XVIII ст., однак, як стверджує І. Кулішер: “Роздуми про переказання податків такі ж старі, як проекти нових податків, оскільки, пропонуючи свої податкові винаходи, необхідно було доводити, що вони ошчасливають людство, а не ляжуть на нього важким тягарем” [16, 88]. Варто зазначити, що у різні періоди розвитку фінансової науки виникали ті чи інші теорії переказання податків, охоплюючи або заперечуючи попередні. Окремі автори брали різні поняття для критерію класифікації теорій переказання. Найвлучніше, на нашу думку, це здійснив В. Твердохлебов, обравши за критерій методи їх побудови – абстрактної індукції, дедукції та емпіризму, що використовували для формування теорії цінності.

Оскільки до фізіократів цілісної економічної доктрини не було, відповідно, не було й систематизованої теорії переказання податків. Учення фізіократів про те, що всі податки в кінцевому випадку падають на дохід із землі, розвинуло теорію непереказності лише земельного податку і заміни всіх інших останнім. Цю теорію підтримували А. Сміт та Д. Рікардо, але найбільшою мірою у XVIII ст. її розвинув Дж. Локк.

Наступна цілісна теорія – оптимістична теорія дифузії, яку вперше у 1800 р. розвинув французький економіст Н. Канар. Автор дійшов висновку абсолютно протилежного тому, що впливав із доктрини фізіократів. Тобто, Н. Канар стверджував, що податок падає на всі види доходу, а його тягаря люди з часом не відчувають, оскільки зі зменшенням засобів зменшуються і потреби. Крім цього, згідно з даною теорією всі податки припадають на багаті верстви населення, а шкодить не податок, а порушення рівноваги, яке він викликає [21, 7]. Саме зі сутності цієї теорії походить актуальне й нині твердження, що будь-який старий податок хороший, а будь-який новий – поганий.

Оптимістичну теорію Н. Канара, що була класовою, змінила, підтримуючи оподаткування предметів загального користування, песимістична теорія дифузії П.Ж. Прудона. Він стверджував, що будь-який податок пе-



рекладається на споживачів, а головна їх маса – це бідні верстви населення. Відповідно, саме вони несуть тягар усіх податків, окрім того, П.Ж. Прудон не вірив у те, що державні видатки сприяють бідним класам населення.

Із початку XIX ст. у фінансовій науці розвиваються еkleктичні теорії перекладання, що на думку В. Твердохлебова, принесли мало нового в розвиток перекладання податків [21, 9–18]. Основною причиною цього є відхід від дедуктивного методу і загальної течії економічної науки. На рис. 1 наведені погляди окремих науковців згаданого періоду щодо перекладання податків.

Хоча серед перелічених науковців є прізвища корифеїв фінансової науки Ж.Б. Сея, К. Рау, А. Шеффле, А. Вагнера, однак, як не дивно, у досліджувану проблематику значного вкладу вони не зробили. Адольф Вагнер із цього приводу зазначив, що у сфері перекладання можна говорити лише про тенденції, а не про точні закони [21, 14].

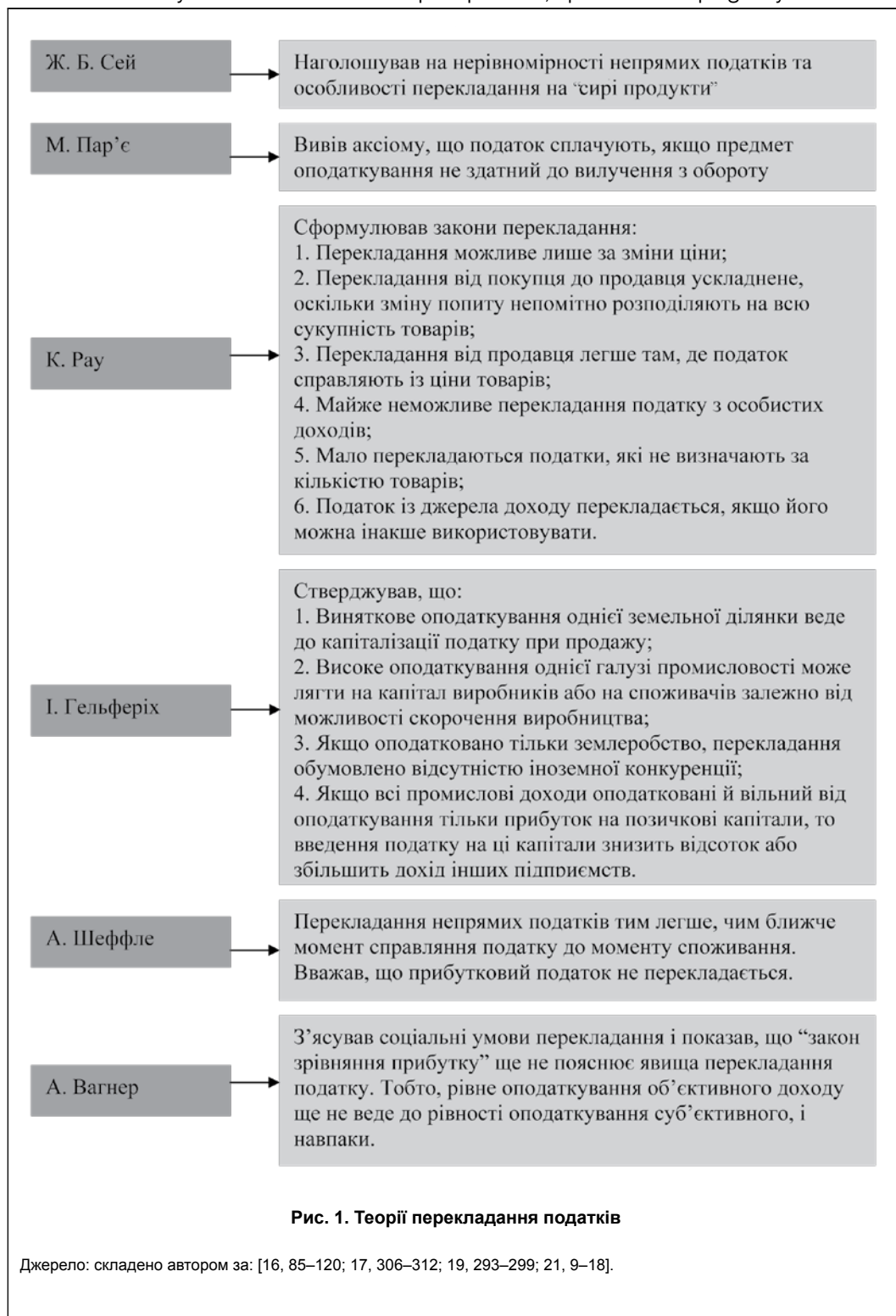
Нова епоха в розвитку перекладання податків розпочалась із побудовою теорії граничної корисності та поверненням до абстрактних конструкцій і дедуктивного методу. Зокрема, А. Курно ще у 1838 р. дійшов висновку, що будь-який податок перекладається, різниця тільки в мірі перекладання. У 1892 р. американський професор Е. Селігман опублікував систематизовану працю щодо перекладання податків із надзвичайно обширним літературним матеріалом. Однак вона є здебільшого узагальненням відомого до цього часу матеріалу на основі критерію часу. Доволі значний вклад в теорію перекладання внесли австрійська економічна школа, зокрема її представник Р. Мейєр. Він, розглядаючи перекладання як вплив на господарське середовище, стверджував, що будь-який податок перекладається. Але якщо під перекладанням розуміти звільнення платника від дії податку, то можна стверджувати, що нема податків, які повністю перекладаються.

Потужний розвиток абстрактна теорія перекладання отримала в Італії, і її

пов'язують з іменем Матео Пантелеоні. Автор, знову ж таки, захищає дедуктивний метод при вивченні перекладання, визначає його термінологію, виступає проти суміщення об'єктивного вивчення перекладання з проблемою справедливого оподаткування. Він розуміє під перекладанням процес, за допомогою якого платник нагороджує себе повністю або частково за сплату податку.

Ми розглянули тенденції і причини формування податкового навантаження та найважливіші погляди щодо перекладання податків, котрі домінували у характеризованому періоді. І хочемо підкреслити, що в міру виникнення та розвитку тих чи інших явищ у фінансовому житті суспільства виникала потреба їх наукового дослідження. Останнє базувалося на основних течіях та поглядах економічної науки відповідного періоду, чим і була визначена його близькість до об'єктивної істини або до суб'єктивного сприйняття реальності суспільством.

Важливими подіями, що істотним чином визначали величину податкового навантаження і перекладання податків, були введення особистого прибуткового податку та світові війни у першій половині XX ст. Тому наступний період ми окреслили в межах кінця XIX–початку XX ст. та Другої світової війни. Найважливішими його подіями є введення особистого прибуткового податку, універсальних акцизів, а також істотне підвищення податкового навантаження внаслідок двох світових війн. Якщо на рубежі XIX–XX ст. у фіскальній практиці панували непрямі податки і зокрема специфічні акцизи, то саме з цього періоду почало поширюватися прибуткове оподаткування. Спроби ввести прибутковий податок були ще наприкінці XVIII ст. в Англії, але суспільство настільки опиралося, що через кілька років цей податок скасували. Однак те ж саме англійське суспільство у 1842 р., поставивши більш як мільйон підписів під “національною петицією” на користь прибуткового податку, дозволило оподатковувати дохід кожного громадянина. Порівняно швидко прибутковий податок



**Рис. 1. Теорії перекидання податків**

Джерело: складено автором за: [16, 85–120; 17, 306–312; 19, 293–299; 21, 9–18].

почав поширюватись у податкових системах більшості країн світу, натрапляючи при цьому на різного роду опір. Найбільшу суспільну реакцію згаданий податок отримав після введення в 1893 р. у США. Верховний суд визнав це рішення неконституційним саме через те, що податкове навантаження розподілялося між штатами нерівномірно. І лише через двадцять років, із прийняттям шістнадцятої поправки до Конституції Сполучених Штатів, остаточно усунуто перепони цьому податку [26]. Прибутковий податок здійснив великий вплив на збільшення податкового навантаження, рівномірність його розподілу між факторами виробництва та розвиток наукової політики щодо можливості перекладання.

Саме на межі XIX–XX ст. основним аргументом на користь зменшення частки податків у ВВП стало уявлення про верхні межі податкового навантаження. І до початку Першої світової війни ці межі, як було зазначено, приймали на рівні 10%. Збільшення під час війни державних видатків потребувало підвищення ставок оподаткування, введення нових податків та зростання податкового навантаження. Перша світова війна поламала уявлення про десятивідсоткову межу оподаткування, й відразу після її закінчення податкове навантаження в більшості держав дорівнювало 15–20% (табл. 4).

Окрім цього, Перша світова війна стала поштовхом до появи у світовій фіскальній практиці універсальних акцизів, що були впроваджені вперше у 1916 р. в Німеччині у вигляді податку з обороту. Також у характеризованому періоді на збільшення податкового навантаження значно вплинуло введення загального виборчого права, рік запровадження якого представлено у табл. 5.

Оскільки можливість участі у виборчому процесі отримують ті, хто виграє від підвищення податків і введення перерозподільних програм фінансових ресурсів, на політичному рівні починають легше прийматися рішення щодо введення нових та підвищення наявних податків.

Друга світова війна стала новим поштовхом до підвищення податкового навантаження. Якщо після закінчення Першої світової війни ще були спроби знизити податкове навантаження, то після 1945 р. їх практично не залишилось. І податкове навантаження після Другої світової війни встановлювали на рівні 25–30% [11, 13]. Охарактеризовані події породили нову хвилю наукових досліджень в окресленій проблематиці. Одними із найвагоміших робіт є праці російських науковців П. Гензеля, П. Мікеладзе, В. Строгого, К. Шмельова [14] та Б. Дітмана [15], які зуміли не лише охарактеризувати теоретич-

Таблиця 4

**Рівень оподаткування у відсотках до національного доходу в окремих державах світу до та після Першої світової війни**

Держави	До війни		Роки	Після війни	
	Все оподаткування	Без місцевого оподаткування		Все оподаткування	Без місцевого оподаткування
Великобританія	11,4	7,3	1923–24	22,1	17,9
Індія	4,4	4,0	1921–22	5,1	4,7
Канада	13,0	9,7	1921–22	19,2	14,6
Австралія	10,4	8,9	1921–22	18,4	15,7
США	6,5	2,9	1923–24	10,5	6,8
Франція	13,8	10,2	1924	17,8	15,4
Німеччина	11,8	-	1924–25	26,0	-
Японія	18,2	12,6	1921–22	21,8	13,7
Італія	-	8,6	1923–24	20,0	16,0

Джерело: [14, 151].

Таблиця 5

**Введення загального виборчого права в розвинутих країнах світу**

Країни	Рік введення загального виборчого права для чоловіків
Австрія	1907
Бельгія	1919
Данія	1918
Франція	1848
Німеччина	1848
Італія	1919
Нідерланди	1918
Норвегія	1921
Швеція	1921
Швейцарія	1848
Великобританія	1948
Канада	1898
США	1870

Джерело: [11, 7].

Таблиця 6

**Співвідношення прямих і непрямих податків у кінці XIX і на початку XX ст. у доходах бюджетів окремих країн (%)**

Країна	Роки	Податки	
		Прямі	Непрямі
Англія	1875	44,5	55,1
	1913/14	47,9	52,1
	1926/27	60,0	40,0
Франція	1875	29,4	70,6
	1913	25,2	74,8
	1927	33,3	66,7
Німеччина	1881/82	30,2	69,8
	1913/14	3,7	96,3
	1927/28	49,7	50,3
Австро-Угорщина	1873	31,0	69,0
Італія	1874	33,5	66,5
	1913/14	28,2	71,8
	1927/28	33,3	66,7
США	1912/13	5,3	94,7
	1924/25	64,0	36,0

Джерело: [27, 108].

ні основи податкового навантаження та перекладання податків, а й спробували дати їх кількісний аналіз.

Останній період охоплює другу половину XX ст. і характерний збільшенням ролі прямого оподаткування, введенням ПДВ,

остаточною зміною розуміння тези про верхні межі оподаткування тощо. Після закінчення Другої світової війни у провідних країнах світу настав період економічного піднесення, що змушувало розвиватися нові форми мобілізації доходів бюджету. Найдосконалі-

шою з останніх, спочатку у Франції, а потім і в інших країнах світу, була нова модель універсального акцизу – ПДВ. Введення цього податку значно підвищило частку податкових надходжень у ВВП країн, і він швидко поширився у податкових системах європейських та інших держав. У другій половині ХХ ст. шальки терезів податкової структури остаточно переважили в бік прямого оподаткування. Якщо на межі ХІХ–ХХ ст. у більшості розвинутих країн світу переважало непряме оподаткування (табл. 6), то в кінці ХХ ст. непрямі податки займали тільки близько 30% податкових доходів бюджетів європейських держав (табл. 7). До кінця 1970–их рр. теза про верхні межі оподаткування, по суті, втратила актуальність. У країнах ОЕСР частка державних витрат у ВВП, а відповідно і рівень оподаткування, збільшився з 28% у 1960 р. до 43% в 1980 р. [11, 14].

Порівняно просту, але водночас революційну та геніальну теорію про верхню межу оподаткування і залежність податкових надходжень від бази та норми оподаткування сформулював наприкінці 1970–их років Артур Лаффер. Згідно із запропонованою кривою, підвищення податкових ставок з певного моменту спричиняє зменшення оподатковуваної бази і податкових надходжень.

У результаті дослідження теоретичних основ податкового навантаження та перекладання податків в історичному ракурсі доходимо наступних висновків та узагальнень:

1. Податкове навантаження та перекладання податків є об'єктивні явища, що іманентно притаманні категорії “податок”. Їх появу приурочують до виникнення держави і податків;

2. До введення постійних податків у свідомості податкоплатників тягар оподаткування сприймали набагато легше, ніж після їх запровадження;

3. В історичній ретроспективі податкове навантаження поступово зростало. Основні події, що на це вплинули – введення постійних податків, специфічних акцизів, прибуткового оподаткування, універсальних акцизів та світової війни у ХХ ст.

4. Надмірне податкове навантаження є причиною дисгармонії у податкових відносинах держави та податкоплатників, що спричиняло опір у вигляді повстань громадян;

5. Сутність податкового навантаження зумовлює процес перекладання податків;

6. Уявлення про верхню межу оподаткування змінювалося в напрямку її зростання, а основною причиною останнього було збільшення державних витрат. На основі цього можна зробити висновок, що нема сталої величини оптимального податкового навантаження, а воно залежить від рівня делегування державі суспільних функцій та ефективності використання державою сплачених податків.

7. Величина податкового навантаження та його розподіл, а також механізм перекла-

Таблиця 7

Структура податків у доходах бюджетів країн ЄС у 1998 р.

Вид податку	% у доходах бюджету країн ЄС
Всього	100,0
Прямі податки	70
Прибутковий податок	24
Корпоративний податок	6
Внески в фонди соціального страхування	32
Податок на майно й інші податки	8
Непрямі податки	30
Податки на споживання	30

Джерело: складено автором за: [28, 22].

дання податків відіграють визначальну роль у гармонізації інтересів учасників податкових взаємовідносин.

Ураховуючи специфіку ретроспективного аналізу та взявши до уваги те, що у даному дослідженні охоплено період від виникнення податків, відповідно й податкового навантаження, до кінця ХХ ст., висловлюємо думку про часткову вичерпаність досліджуваної проблематики. Однак бачимо перспективи досліджуваного напрямку в подальшому прогнозуванні еволюції рівня податкового навантаження, враховуючи висвітлені тенденції.

### Література

1. Захаров В. Н., Петров Ю. А., Шаццлло М. К. *История налогов в России. IX–начало XX в.* – М.: *Российская политическая энциклопедия (РОССПЭН)*, 2006. – 296 с. (Серия “Экономическая история. Документы, исследования, переводы”).
2. Білостоцька В. О., Острівецький В. І. *Податкове навантаження в Україні // Фінанси України.* – 2002. – № 12. – С. 75–79.
3. Білоус В. Т., Ніколаєв В. П., Чугаєв А. О. *Аналіз податкових надходжень: проблеми методології: Монографія.* – Ірпінь: Академія ДПС України, 2003. – 232 с.
4. Горобінська І. В. *Аналіз податкового навантаження та його вплив на динаміку ділової активності // Актуальні проблеми економіки.* – 2004. – № 10. – С. 26–32.
5. Єфименко Т. І. *Концептуальні підходи до реформування податкової системи України // Формування ринкових відносин в Україні.* – 2004. – Вип. 1 (32). – С. 9–16.
6. Загорський В. *Концептуалізація сучасних підходів до реформування податкової системи України // Регіональна економіка.* – 2006. – № 2 (40). – С. 36–43.
7. Мельник П. В. *Розвиток податкової системи в перехідній економіці.* – Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. – 362 с.
8. Нечай Н. В. *Нариси з історії оподаткування.* – К.: *Вісник податкової служби України*, 2002. – 144 с.: іл.
9. Соколовська А. М. *Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки // Економіка України.* – 2006. – № 7. – С. 4–12.
10. Фролова Н. *Оподаткування доходів від праці та від капіталу в Україні / Н. Фролова // Економіка України.* – 2006. – №12. – С. 21–28.
11. Гайдар Е. *Государственная нагрузка на экономику // Вопросы экономики.* – 2004. – № 9. – С. 4–23.
12. Пансков В. Г. *Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебник.* – М.: *Финансы и статистика*, 2007. – 464 с.: ил.
13. Пушкарьова В. М. *История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие.* – М.: *ИНФРА-М*, 1996. – 192 с.
14. *Налоговое бремя в СССР и иностранных государствах (очерки по теории и методологии вопроса).* / Состав. П.П. Гензель, П.В. Микеладзе, В.Н. Строгий и К.Ф. Шмельов. – М.: *Финансовое издательство НКФ СССР*, 1928. – 184 с.
15. Дитман Б. В. *Переложение налогов. Налоги, как ценообразующий фактор.* – Ленинград: *Государственное финансовое издательство СССР*, 1930. – 174 с.
16. Кулишер І. М. *Очерки финансовой науки.* – Петроград: *Наука и школа*, 1919. – 256 с.
17. Нитти Франческо. *Основныя начала финансовой науки: Перевод съ итальянскаго И. Шрейдера / Под редакцией и съ дополненіями А. Свирщевскаго.* – М.: *Издание М. и С. Сабашниковых*, 1904. – 623 с.
18. Озеров И. Х. *Основы финансовой науки. Выпуск 1-й. Ученія объ обыкновенныхъ доходах. Курс лекцій, читанный въ Московскомъ Университетѣ. (Издание исключительно для слушателей).* – М., 1905.
19. Рау К. Г. *Основныя начала финансовой науки. (Сочинение, Т. I): Переводъ съ пятаго немецкаго издания / Под редакціей А. Корсака.* – С. *Петербургъ: Типографія Шайкова, в доме Министерства Финансовъ, на Дворц. площ.*, 1867. – 318 с.
20. Давид Рикардо. *Начала политической экономии и налогового обложения.* – М.: *ОГИЗ ГОСПОЛИТИЗДАТ*, 1941.

21. Твердохлебовъ В. Теоріи переложения налоговъ. (Историко-литературный очеркъ). – С.-Петербургъ: Типографія Шредера, 1914. – 43 с.

22. Туган-Барановский М. И. Основы политической экономии. – М.: Российская политическая энциклопедия (РОССПЭН), 1998. – 664 с.

23. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. – М.: Статут, 2002. – 555 с.

24. Музика О. З історії акцизів // Юридична Україна. – 2003. – № 8. – С. 87–91.

25. Суторміна В. М., В. М. Федосов, В. Л. Андрущенко та ін. Держава-податки-бізнес (із сві-

тового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки): Монографія. – К.: Либідь, 1992. – 328 с.

26. Селигман Э. Очерки по теории обложения (финансовые проблемы военного и послевоенного периода). – Петроград: Издательство сев.-зап. Промбюро В.С.Н.Х., 1924.

27. Соколовська А. М. Податкова система держави. – К.: Знання-Прес, 2004. – 454 с.

28. Вовченко Н. П. Налоги на потребление стран-членов ЕС: проблемы гармонизации // Все для бухгалтера. – 2003. – № 10. – С. 22–26.