Джерело: **Письменний В.В. Концептуальні підходи до визначення сутності податку // Наука молода. – 2009. – №12. – С. 158–163.**

Віталій ПИСЬМЕННИЙ

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ СУТНОСТІ ПОДАТКУ

Досліджено етимологію терміну "податок" у контексті вивчення понятійного апарату теорії оподаткування, а також розкрито його соціально-економічний зміст в умовах утвердження демократичних принципів суспільного життя.

Фінансова наука багата оригінальними науковими доробками, особливо в теорії оподаткування. Зокрема, викладення поглядів у цій сфері можна прослідкувати *в працях науковців* дорадянського періоду М. М. Алексєєнка, В. О. Лебедєва, Й. М. Кулішера, І. Х. Озерова, М. І. Тургенєва, М. І. Фрідмана та І. І. Янжула. Навколо даних питань була сконцентрована наукова полеміка в роботах радянських учених-економістів Д. П. Боголєпова, Л. О. Веліхова, П. П. Гензеля, Д. В. Данілова, М. І. Мітіліно і В. М. Твердохлєбова. Думки згаданих корифеїв фінансової науки значно вплинули на вітчизняних науковців. Так, велике зацікавлення викликають праці В. Л. Андрущенка, О. Д. Василика, Ю. Б. Іванова, О. П. Кириленко, А. І. Крисоватого, Ю. В. Пасічника, А. М. Соколовської, В. М. Сутормінної, Л. Л. Тарангул, В. М. Федосова, С. І. Юрія та інших авторів.

Водночас у переважній більшості наукових видань питання теорії оподаткування недостатньо розглянуті, що істотно ускладнює вивчення понятійного апарату. З огляду на це, *метою даної статті* є дослідження етимології терміну "податок", а також розкриття його соціально-економічного змісту в умовах утвердження демократичних принципів суспільного життя.

Зауважимо, що протягом тисячоліть уявлення про сутність податкових платежів, їх місце та роль у податковій системі держави кардинально змінювалися. Автентичне походження самої ідеї податку тісно пов'язане з примусом (як

механічним, так і психологічним), тобто позбавленням громадян доходу або майна на користь уряду. Тому достатньо тривалий проміжок часу податкові платежі вважали великим злом; до них доводилося привертати увагу тимчасово, за наявності особливих умов або коли альтернативних способів покриття видатків не було. Зокрема, на початку XIX ст. проф. Бернського університету К.-Л. Галлер, який у своїх наукових доробках не визнавав існування податків, критично підкреслив, що саме пан має годувати слуг, а не слуги пана [1, 58]. Чимало інших корифеїв фінансової науки того часу заявляли про конфронтацію податкових платежів із фундаментальними першоосновами буття держави.

Загалом же, вивчаючи низку наукових праць із податкових фінансів, можна констатувати той факт, що в еволюційному процесі етимологія терміну "податок" пройшла сім ступенів розвитку (див. рис. 1).

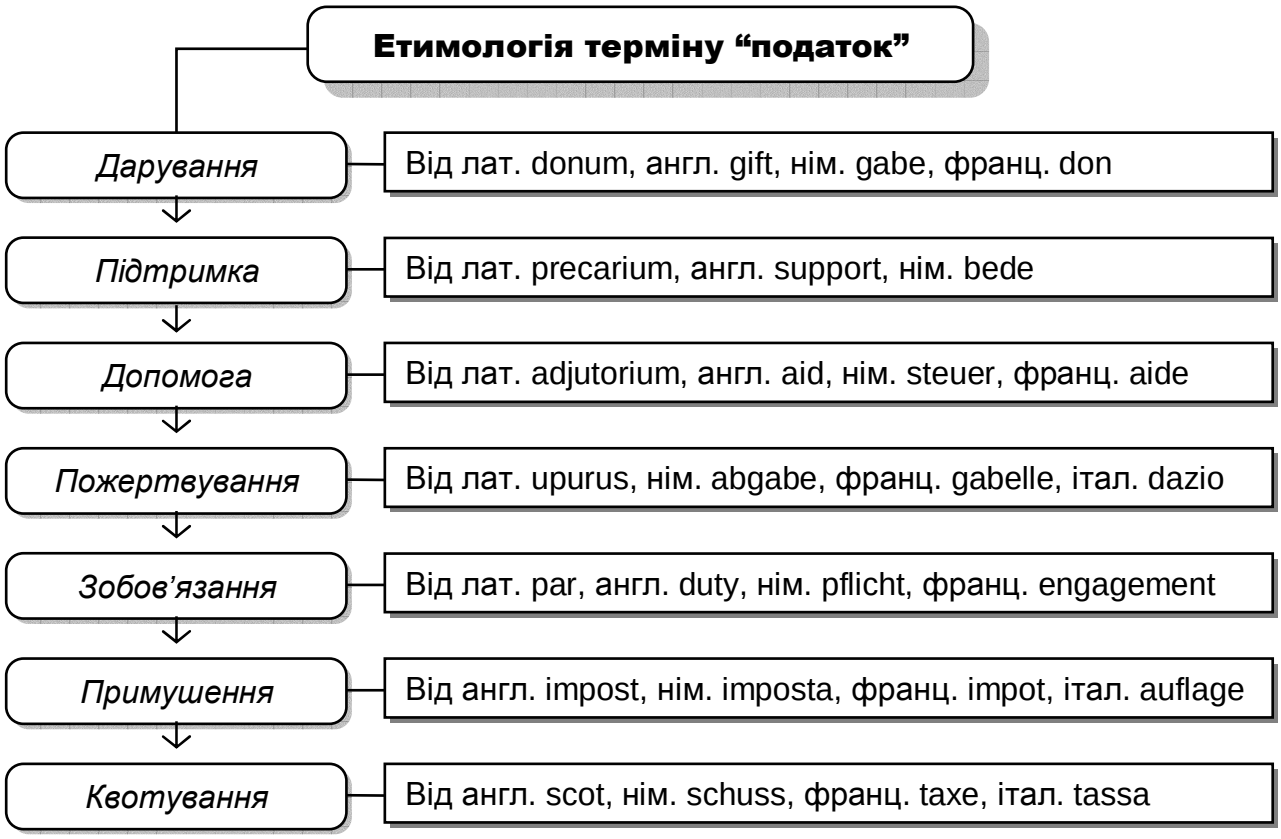

Рис. 1. Етимологія терміну "податок".

Варто відзначити, що в ранніх феодальних державах податкові платежі розглядали як дар або подарунок. Невипадково у Великобританії ці поняття були

синонімами і на теоретичному рівні їх позначали одним словом – “gift”. Як засвідчував радянський економіст Й. М. Кулішер, “добровільний дар” (від франц. “don gratuits”) – допомога державі у невідкладних випадках перетворилася на постійні збори, що справляли у певний термін і з певною метою [1, 61]. Суверенітет англійської нації будували у гострій боротьбі за право стягувати податки. Хоча в окремих випадках британські монархи могли впроваджувати власні податкові платежі, однак це було винятком, а не правилом. Адже і майнові податки, й акцизи, що виникли наприкінці XVII ст., зі згоди уряду вводили на визначений термін: до закінчення війни або сплати боргів, що були породжені затяжними військовими діями. Причому їх впроваджували не для припинення війни “всіх проти всіх”, а для насилля. Як відзначав радянський науковець А. Л. Акімов у книзі “Суспільство без податків” (1961 р.), війна породила на світ податки, спочатку тимчасові, а потім, із появою збройних сил, постійні [2, 25].

Надалі податки почали розглядати як допомогу державі з боку суспільства (логічно припустити, що “aid” – у Великобританії, “aide” – у Франції та “steuer” – у Німеччині, – все це означало допомогу). При цьому вони були тимчасовими, надзвичайними, добровільними і, як наголосив проф. Й. М. Кулішер у книзі “Нариси фінансової науки” (1919 р.), у Західній Європі в епоху Середньовіччя їх стягували з трьох причин: при викупі з полону сюзерена, посвяченні в лицарі його сина або заміжжі дочки [1, 60]. Тільки від XVIII ст. податки стали юридичним обов’язком громадян перед державою. Зокрема, в англійському лексиконі податкові платежі дотепер називають “duty”, тобто борг або обов’язок. У схожому контексті розуміння їх сутності збереглося до наших днів (наприклад, у російській й українській мовах спільнокореневі утворення “податі” та “податки” трактують як примусові платежі, іншими словами – “подати” або “віддати державі”).

Від ознаки фіскального насильства традиційні уявлення про податки поетапно еволюціонували до усвідомленого поняття взаємовигідного обміну в системі взаємодії економіки, держави, суспільства й особистості [3, 149]. Відбулася певна трансформація від розуміння їх сутності як загальнообов’язкових платежів до бачення як принципової необхідності. У цьому контексті проблема фіскального

вибору – своєрідна економічна теорія демократії, де є згода населення оплачувати вибір державотворення, який воно зробило. За цих обставин необхідно віднайти рівновагу, з одного боку, між неминучим фіскальним примусом і самооподаткуванням, а з іншого – між реальним податковим навантаженням та конкретними вигодами від сплати податків [4, 37].

Для чого все ж таки необхідні податки? Відповідь на це питання можна знайти в літературних джерелах минулого:

- по-перше, подібно до того, як населення оплачує куплені товари, так само сплачує податки за надані суспільно значимі послуги;
- по-друге, громадяни віддають частину свого доходу для того, щоб бути впевненими у збереженні іншої частини та спокійно нею користуватися;
- по-третє, держава припиняє війну “всіх проти всіх”, а податкові платежі є ціною, за яку купується мир;
- по-четверте, податки є необхідною платою за спосіб життя, заснований на вільному підприємництві.

Зауважимо, що у більшості випадків податки мають відповідати базовій домінанті оподаткування “послуги – оплата”, витоки якої можна найяскравіше простежити в наступних податкових концепціях:

1. Фіскальні інструменти кориґування доходів і витрат бюджету були вперше теоретично узагальнені в теорії обміну. Зокрема, піонери її ідеї – англійський державний діяч Т. Гоббс та французький мислитель О. Мірабо концептуально визначили сутність податків як результат договору між населенням і державою, відповідно до якого піддані вносять останній грошові кошти за підтримку правопорядку й інші суспільно значимі послуги. При цьому ніхто не може відмовитись як від сплати податкових платежів, так і від користування тими благами, що надає держава. Натомість такий обмін вигідний, оскільки уряд дешевше і краще охороняє громадян, ніж якби кожний із них робив це самостійно. Іншими словами, податки служать своєрідною “ціною” суспільства за злагоду та мир.

2. Органічним продовженням попередньої концепції стала атомістична теорія, яка зародилася в епоху Просвітництва (XVII–XVIII ст.). Зокрема, у ній маршал

Франції С. де Вобан і французький письменник, правознавець та філософ Ш. Монтеск'є розглядали податки як плату, що вносить суспільство за охорону особистої або майнової безпеки. Насправді ж ніякого зв'язку між сплатою податкових платежів й отримуваною від держави вигодою нема. Адже, з одного боку, в даному контексті фактично відсутня будь-яка сутність добровільної згоди, що має місце у випадку купівлі-продажу товарів. Утім, з іншого – не можливо провести паралель між сумою сплачених податків і тією користю, яку платники податків отримують від діяльності або бездіяльності уряду.

3. Прикладом побудови засадничих постулатів оподаткування є численні наукові доробки англійських економістів А. Сміта і Д. Рікардо. Так, наукова полеміка британських учених-класиків кінця XVIII – початку XIX ст. була сконцентрована на економічній природі податків як одного з видів доходів бюджету, що мають покривати витрати на забезпечення суспільно значимих послуг. При цьому будь-яку іншу роль (наприклад, регулювання економіки) їм принципово не відводили, тому мито та збори навіть не розглядали як податкові платежі. Ґрунтовне вивчення багатогранної творчості ортодоксів податкових фінансів дає змогу виокремити базову домінанту еквівалентності оподаткування, яка демонструє схожість із тезою про добровільність сплати податків західноєвропейського мислителя гуманістичного напрямку Т. Гоббса.

4. Наприкінці XIX ст. у своїх нормативно-податкових максимах один із лідерів італійського лібералізму Ф. Нітті виокремлював поняття "суспільно неподільних послуг", платою за які є податки. У даному випадку він виводив суто концептуальну дефініцію податкового платежу – тієї частини багатства, яку громадяни віддають державі для задоволення колективних потреб (інакше кажучи, на відміну від індивідуальних, є різноманітні суспільно значимі послуги, що можуть бути забезпечені тільки шляхом сплати податків). Вважаємо за доцільне наголосити, що ця теорія об'єктивно відображала реалії тієї епохи, які були обумовлені різким зростанням бюджетних витрат і необхідністю теоретичного обґрунтування збільшення податкового навантаження.

5. Найтотожнішою до фіскального обміну “послуги – оплата” на прийнятих для суспільства і близьких до загальної згоди засадах є концепція справедливості оподаткування, відповідно до якої податкове навантаження має визначатися певним ступенем еквівалентності сплачених податкових платежів окремими громадянами зі зустрічними послугами з боку держави. Зокрема, одним із перших це відзначив шведський учений-економіст К. Вікселль у монографії “Дослідження з теорії фінансів” (1896 р.). Інституційна симетрія, за якої користувачів суспільно значимих послуг, носіїв рішень і платників податків урівнюють [5, 204], та принцип одностайності в прийнятті політичних рішень мають запобігати виникненню ситуації, коли громадяни сплачують більше, ніж повинні зробити це насправді.

Проте дані теоретичні положення піддали нищівній критиці російські дослідники податкових фінансів, особливо акад. І. І. Янжул, який у книзі “Основні початки фінансової науки” (1904 р.) зазначив, що в силу свого верховного права держава вимагає від підданих пожертвування на її користь і, при цьому, у винагороду нічого не дає. Щоправда, в обмін сплачених податків населення користується вигодами суспільного життя, зовнішнім захистом, безпекою всередині країни та різноманітними результатами діяльності органів державної влади. Але кожен окремий платник податків ніякого безпосереднього еквівалента за своє пожертвування від держави не отримує [6, 23].

Звертає на себе увагу той факт, що теорія оподаткування не має в розпорядженні загальноприйнятого визначення поняття “податок”, що є свідченням недостатнього вивчення цього економічного явища. Відсутність одностайної точки зору можна пояснити теоретичними прогалинами в наукових доробках дослідників податкових фінансів минулого та сучасності. За словами російського науковця В. М. Пушкарьової, знання генезису категорії “податок” в історії фінансової науки дасть змогу відмовитися від стереотипів у фінансовій науці, осмислити нагромаджений досвід, зробити результативними дослідження про природу податку і принципи оподаткування [7, 33]. Тому ефективне розв’язання наболілих проблем теорії та практики оподаткування потребує напрацювання якісного рівня категорійно-понятійного апарату.

Безсумнівно, податок є одним із основних понять фінансової науки. Складність розуміння його сутності обумовлена тим, що це одночасно економічне, господарське та правове явище суспільного життя. У багатьох випадках як теоретики, так і практики-фінансисти не можуть пояснити економічний зміст податку за допомогою тих методів, які мають у розпорядженні. Тому, досліджуючи дане поняття, вони зазнають значних труднощів у його трактуванні саме як економічної категорії. Невипадково в численних працях зарубіжних та вітчизняних науковців є низка дефініцій, частину з яких узагальнено у табл. 1.

Таблиця 1

Категорія "податок" в інтерпретації зарубіжних і вітчизняних науковців

Автор	Визначення
В. Л. Андрущенко	Демократичні за процедурою встановлення, але примусові за формою стягнення платежі індивідів і корпорацій, призначені для трансферту фінансових ресурсів з приватного сектора в державний з метою фінансування суспільних, загальнонаціональних, урядових потреб способом, альтернативним емісії та позикам [3, 149].
В. В. Буряковский	Встановлені вищим органом законодавчої влади обов'язкові платежі, що сплачують фізичні та юридичні особи в бюджет у розмірах і в терміни, передбачені законом [8, 4].
М. Є. Заяц	Обов'язкові платежі юридичних і фізичних осіб в бюджет, які встановлює та примусово стягує держава у формі перерозподілу частини суспільного продукту [9, 37].
Ю. Б. Іванов	Обов'язкові платежі, які законодавчо встановлює держава, сплачують юридичні та фізичні особи в процесі розподілу і перерозподілу частини вартості ВВП й акумулюють у централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою функцій [10, 24].
Л. Л. Ігоніна	Обов'язковий та індивідуальний платіж, який стягують з організацій і фізичних осіб у формі відчуження грошових засобів з метою фінансового забезпечення діяльності держави та муніципальних утворень [11, 325].
М. П. Леоненко	Обов'язкові внески платників до бюджету та позабюджетних фондів, розміри і терміни сплати яких регламентує податкове законодавство [12, 454].
В. М. Пушкарьова	Обов'язкові, безвідплатні та безповоротні платежі суб'єктів господарювання і населення органам державного управління [7, 33].
С. М. Рукіна	Обов'язковий, індивідуальний і безвідплатний платіж до державного або місцевих бюджетів, який справляють у законодавчо встановленому порядку з юридичних та фізичних осіб [13, 11].

Наведені визначення свідчать про те, що поняття "податок" відзначається багатогранністю, оскільки воно є правовою категорією і, в той же час, у його структурі присутні прикладні елементи. Зокрема, до характерних ознак податку слід

віднести законодавчо встановлену форму визначення порядку й умов справляння, обов'язковість сплати, примусовий характер вилучення коштів, зв'язок з бюджетом тощо. При цьому даний термін необхідно відокремити від понять "збір", "плата", "відрахування" та "мито", оскільки згадані платежі справляють за надання законодавчо встановлених прав або видачу дозволів, а стягують з осіб, котрі вступають у правові відносини з державними та місцевими органами влади з питань отримання відповідних послуг. Як прикладна категорія податок є нецільовим, безвідплатним, безповоротним і безумовним платежем, що сплачують юридичні та фізичні особи до бюджету відповідного рівня.

Загалом же, поняття "податок" використовують в економічних, філософських та правових джерелах для позначення обов'язкових платежів, впроваджених державними органами влади, які сплачують до бюджету в розмірах і терміни, передбачені законом [8, 4]. У семантичному аспекті це означає, що податок належить до будь-якого платежу, який надходить до того чи іншого бюджету. Це трактування не є переконливим навіть тому, що не всі платежі можуть бути віднесені до категорії податків. Якщо ж трактувати сутність податку в демократичній державі, то він є добровільними внеском у інтересах громадян-виборців, а за формою прояву (через сферу публічно-правового регулювання) – незалежним від бажання індивідів одностороннім, безвідплатним і безеквівалентним платежем. Із точки зору проф. В. Л. Андрущенка, податок у суспільстві сучасного типу – ані чисто добровільний, ані суто обов'язковий платіж [14, 43]. Відтак, його природа є неоднорідною, відображаючи, з одного боку, суперечливі імперативи антифіскальної поведінки населення, а з іншого – рівень правової свідомості громадянського суспільства.

Отже, в результаті дослідження теоретичних аспектів оподаткування, зокрема вивченні його понятійного апарату, сформульовано наступні висновки:

1. Як свідчить історія фінансової думки до поділу суспільства на класи податки не були відомі. Навіть з появою перших держав їх правителі не відразу звертались до примусового стягнення податкових платежів. Спочатку застосовували так звані "беневоленції", що за своїм змістом були схожі на приношення, на які

існує сучасна церква: добровільні дари, або подаяння. Щоправда, від беневоленцій довелося відмовитись, оскільки вони були не стабільним джерелом доходів, а їх сплата залежала від правової свідомості громадян. Тому з часом беневоленції поступились місцем малеволенціям – обов'язковим і примусовим платежам.

2. Одночасно зі становленням і розвитком суспільства платежі, що спочатку вносились як добровільний дар, почали сплачуватись у силу почуття морального обов'язку. Однак, через слабкість людської природи, відчуття боргу стало недостатнім для забезпечення державних доходів. Відтак моральний обов'язок трансформувався в юридичний, а добровільні приношення перетворились на примусові платежі. Першопочаткова примусова участь осіб у підтримці суспільного добробуту знайшла своє відображення у прагненні оподатковувати населення відповідно до його здатності нести податкове навантаження.

3. Упродовж досить тривалого періоду часу в різних державних утвореннях впроваджувались різноманітні види податків. Причому, аналогічно з багатьма політичними інституціями, в силу єдності виникнення держав та у зв'язку з особливостями їх економічного розвитку, низка податкових платежів без будь-якого запозичення, з'явилася практично в один і той же період часу в різних країнах світу. Шляхом послідовного розвитку податки почали відігравати вагому роль, ставши основним джерелом державних доходів. Відтак найвищого розквіту оподаткування досягло в умовах утвердження ринкових засад господарювання, коли були сформовані, перевірені багатовіковим досвідом, партнерські відносини між державою та платниками податків.

4. На кожному етапі розвитку суспільства поняття "податок" постійно уточняли та доповнювали новими елементами. Цей процес здійснювався одночасно з розвитком теоретичних засад про державу, базуючись на основних цілях її функціонування, форм існування та методів управління. У літературних джерелах минулого і сучасності автори розглядали проблеми оподаткування, прагнули визначити місце податкових платежів у фінансовій системі держави, їх призначення та варіанти побудови системи оподаткування. Відтак сьогодні податки виступають, з одного боку, необхідною ланкою економічних відносин, а з іншого – фінансовою

основою державного втручання в сферу господарських зв’язків між суб’єктами економічних відносин.

5. У розвитку оподаткування можна виділити декілька періодів, кожен з яких вплинув на процес визначення соціально-економічного змісту поняття “податок”. На кожному історичному етапі трактування даного терміну доповнювали деякими раніше невідомими елементами. Більше того, на певних стадіях ця категорія отримувала принципово інше, не схоже на попереднє, визначення. У результаті можна охарактеризувати податок у демократичній державі як добровільний внесок в інтересах громадян-виборців, а за формою прояву – незалежним від бажання індивідів одностороннім, безвідплатним і безеквівалентним платежем, що стягують з юридичних та фізичних осіб у формі відчуження грошових коштів з метою фінансового забезпечення суспільних потреб.

6. В умовах утвердження демократичних принципів суспільного життя, коли державні та місцеві органи влади у більшій мірі стають підзвітні суспільству, посилюється акцент на принципі поворотності сплачених податків за класичною схемою “послуги – оплата”. Тобто оплата суспільно значимих послуг є найраціональнішим способом використання податкових надходжень. Згадана домінанта передбачає ефективне витрачання державою фінансових ресурсів, що надійшли у вигляді сплачених податкових платежів. При цьому має дотримуватись як принцип справедливості оподаткування по відношенню до платників, так й адміністративної простоти під час справляння податків.

Насамкінець слід відзначити, що упродовж тисячоліть представники фінансової думки узагальнювали та поліпшували понятійний апарат теорії оподаткування, пристосовуючи його до того чи іншого історичного етапу розвитку суспільства. При цьому сучасні наукові школи через призму поглядів учених-економістів минулого актуалізують досліджувану проблематику і сприяють розробці нових концептуальних підходів до визначення сутності податку. Адже податкові платежі в умовах демократичних перетворень є однією з найважливіших підвалин існування держави, що пояснюється їх фіскальними, політичними та

соціальними перевагами над іншими формами мобілізації фінансових ресурсів для забезпечення суспільного добробуту.

Список використаної літератури:

1. Кулишер И. М. Очерки финансовой науки. Выпуск 1. – Петроград: изд-во “Наука и школа”, 1919. – 252 с.
2. Акимов А. Л. Общество без налогов. – Лениздат, 1961. – 42 с.
3. Андрущенко В. Л. Фінансова думка заходу в ХХ столітті: Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів. – Львів: Каменяр, 2000. – 303 с.
4. Крисоватий А. І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2005. – 371 с.
5. Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії: Вступ до фінансової науки / Пер. з нім. С. І. Терещенко та О. О. Терещенка. – К.: Либідь, 2000. – 654 с.
6. Янжулъ И. И. Основныя начала финансовой науки. Ученіе о государственныхъ доходахъ. – Четвертое изданіе, измъненное и дополненное. – С.-Пб., 1904. – 499 с.
7. Пушкарёва В. М. Генезис категории “налог” в истории финансовой науки // Финансы. – 1999. – № 6. – С. 33–36.
8. Буряковський В. В. Податки: Навч. посіб. – Дніпропетровськ: Пороги, 1998. – 611 с.
9. Заяц Н. Е. Теория налогов: Учеб. – Мн.: БГЭУ, 2002. – 220 с.
10. Іванов Ю. Б. Податкова система: Підручник / Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Десятнюк О. М. – К.: Атіка, 2006. – 920 с.
11. Игонина Л. Л. Муниципальные финансы: Учеб. пособие. – М.: Экономистъ, 2003. – 330 с.
12. Теорія фінансів: Навч. посіб. / Леоненко М. П., Юхименко П. І., Ільєнко А. А. та ін. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 480 с.
13. Рукина С. Н. Местные налоги и сборы в условиях реализации Налогового кодекса РФ: Учеб. пособие / Рост. гос. эконом. унив. – Ростов-н/Д., 2001. – 80 с.

14.Андрущенко В. Л., Ляшенко Ю. І. Економічні та позаекономічні аспекти оподаткування // Фінанси України. – 2005. – № 1. – С. 36–43.