



ДИВЕРГЕНЦІЯ НАУКОВИХ ТЕОРІЙ ЄДИНОГО ПОДАТКУ

Вікторія СІДЛЯР

Розкрито історичний розвиток наукових теорій єдиного податку. Досліджено основні позитивні та негативні риси моноподаткової системи, запропоновано використати існуючі переваги єдиного податку при застосуванні спрощених податкових технологій.

Historical development of scientific theories of the single tax is exposed. Positive and negative lines of the monotax system is investigated. Existent advantages of the single tax for application of the simplified tax technologies is offered to use.

Вплив податків на розвиток економічної ситуації в країні важко переоцінити, адже значна частина доходів бюджетів формується саме за рахунок податкових надходжень. Відтак, існування податків зумовлено об'єктивною потребою виконання державою покладених на неї функцій і завдань. У цьому контексті знаковою є фраза на фасаді Міністерства внутрішніх доходів США: "Податки – це плата за цивілізацію". Крім того, вони є суттєвим важелем державного регулювання процесів економічного зростання та соціального розвитку.

За роки незалежності Української держави одним із найактуальніших питань функціонування економіки стала проблема побудови раціональної й ефективної податкової системи. У вирішенні її беруть активну участь науковці, уряд, політичні діячі, а також суб'єкти господарювання, котрі найбільше відчувають негативний вплив розбалансованої системи оподаткування на економічну стабільність у суспільстві. Задовольнити максимально потреби фіс-

ку і врахувати вплив податків на економічне становище суб'єктів господарювання – завдання не з легких, як з'ясувалося.

Основними перешкодами на шляху раціонального функціонування системи оподаткування є насамперед складність і суперечливість податкового законодавства, труднощі забезпечення економічної ефективності та соціальної справедливості при розподілі податкового навантаження в суспільстві.

Історія економічної думки багата теоріями оподаткування, що відображають спроби теоретичного обґрунтування або вдосконалення податкової практики. Найбільш радикальними і яскравими з них, на нашу думку, є теорії єдиного податку.

Серед наукових здобутків, що узагальнюють концептуальні засади теорії єдиного податку варто виокремити праці сучасних вчених-фінансистів В. Андрущенка, В. Вишневського, В. Пушкарьової, Л. Шаблістої. Ґрунтовні дослідження у цьому напрямку були зроблені класиками російської та світо-

вої фінансової науки А. Ісаєвим, І. Кулішером, Ф. Меньковим, І. Озеровим, М. Соболевим, А. Соколовим, І. Янжулом, а також Едвіном Селігменом, Луїджі Косса, Франческо Нітті. Проте деякі питання, що постають у процесі дослідження історії виникнення ідеї єдиного податку та розвитку на основі неї наукових теорій, потребують подальшого вивчення й обґрунтування. Тому метою статті є дослідження історичної ретроспективи дивергенції наукових теорій єдиного податку та їх вплив на формування сучасних підходів до побудови ефективної податкової системи, зокрема в частині, що стосується справедливості та простоти в оподаткуванні.

В. Л. Андрущенко переконаний, що ідея єдиного податку завдячує початком античній епосі. У Стародавній Греції та Римі в перші роки їх існування всі види майна оподатковувались єдиним загальномайновим податком, який пізніше в процесі диференціації джерел та об'єктів оподаткування поступово розпався на різні податки [1, 159]. Звичайно, з подальшим розвитком господарства, у ході того, як національний дохід приймає різноманітні форми і види, що постійно змінюються, оподаткування повинно множитися і диференціюватися, стежити за змінами в оподатковуваних об'єктах, відрізнитися такими ж динамізмом та багатогранністю. Податкова система все більше і більше диференціюється, щоб задовольнити інтереси фіскалу, але паралельно відбувається спрощення управління податками внаслідок відміни малоефективних податків і заміною їх крупними й важливими в фіскальному відношенні. Отже, можна стверджувати, що поряд з диференціацією в оподаткуванні відбувається і свого роду інтеграція.

Основним аргументом adeptів концепції єдиного податку було те, що існує лише одне джерело сплати податків – національний дохід. При цьому, як зазначає А. А. Соколов, “оскільки існує тільки одне або практично одне джерело, то природно виникає питання, чи не є ця множинність податків надлишковим нагромадженням податкових форм, від якого

ми без втрат або навіть з користю могли б відмовитися, замінивши всю різноманітність податків якимось єдиним податком”. Розвиваючи цю думку, вчений доходить висновку, що така ідея є нездійсненною внаслідок того, що теоретично національний дохід є один, проте на практиці він проявляється в різних формах. Неможливо звести оподаткування до якогось одного об'єкта, тому що жоден з них не дає можливості охопити весь національний дохід загалом [4, 41–42].

Перші єдиноподаткові теорії виникли у Франції в XVI – XVIII ст. на основі ідеї про неприпустимість податкового імунітету дворянства і духовенства, тобто з метою залучення привілейованих класів суспільства до оподаткування. Зокрема, французький мислитель Жан Боден (1530–1597) розвивав думку, що крім митних зборів, достатньо одного загального податку на дохід. Інший видатний французький суспільний діяч Себастьян Вобан (1633–1707) у своїй книзі “Dime royale” (“Королівська десятина”), яка вийшла в 1707 році, зазначав: “Нема нічого несправедливішого, аніж звільняти від податків тих, хто найбільш спроможний сплачувати їх, перекладаючи цей тягар на найменш можливих, котрі падають під ним, хоча він міг бути достатньо легким, якби був розподілений між усіма пропорційно засобам кожного” [3, 159]. С. Вобан створює єдиний, загальний для всіх, незважаючи на стан і соціальне становище, податок. Теорія “королівської десятини”, за планом Вобана, стосувалася доходу від землеробства, промисловості та всіх інших джерел у розмірі від 5 до 10%, проте автор не заперечував існування мита, обкладання податком солі та інших зборів.

Французький економіст П'єр Буагільбер (1646–1714) у своїй праці “Дослідження про природу багатств, грошей і податків” (1707 р.) переконував, що можна знищити практично всі податки, замінивши їх *tailles foncières* (єдиний пропорційний податок на багатство – доходи і майно) [6, 250].

Очевидно, слід розглянути соціально-економічну ситуацію в Франції у XVIII ст. Для

покриття хронічного бюджетного дефіциту запроваджувалися щоразу нові податки, їх було кілька десятків. Непосильний тягар сплати як прямих, так і непрямих податків, пригнічував населення Франції, особливо селянство. Думка, що податок не повинен бути руйнівним, стала провідною в питаннях оподаткування. Роздумуючи над катастрофічним станом країни, передові сучасники приходили до висновку, що єдиний вихід – це підйом сільського господарства і насамперед його основної галузі – землеробства.

В цей період французькими ідеологами боротьби проти застарілого ладу були енциклопедисти і фізіократи – філософи й економісти XVIII ст., які вважали єдиним джерелом доходу землю, а продуктивним видом діяльності – сільськогосподарську працю. Фізіократи, зокрема, вважали, що саме сільське господарство є єдиною галуззю, що створює багатство держави. Оскільки, на їхню думку, чистий (або додатковий) продукт створюється виключно в землеробстві, земельна рента є єдиною формою чистого продукту. Виступаючи за справедливість в оподаткуванні, Ф. Кене (1694 – 1774) відстоював, що земельна рента є єдиним джерелом оподаткування як істинний економічний “надлишок”, що отримують землевласники. Цей єдиний і прямий податок визначається на основі кадастру з урахуванням продуктивності землі. За Кене, цей податок повинен становити 2/7 земельного доходу. Фізіократи розраховали, що єдиний податок на землю в повній мірі задовольнить державні потреби, а всі інші податки необхідно скасувати, тому що в кінцевому підсумку вони перекладаються на чистий дохід від землі [2, 144]. Таким чином, вимога фізіократів увести уніфікований податок стосувалася мінімізації витрат на стягнення податків шляхом обкладання напряду тих доходів, що в кінцевому підсумку і несли податковий тягар.

Практичного здійснення ідея фізіократів про єдиний поземельний податок не отримала. Навіть законодавці Французької революції, які були під сильним впливом фізіократів,

не бачили можливості обійтися одним поземельним податком. Відома спроба маркграфу Баденського Карла-Фрідріха реалізувати ідею фізіократів на практиці, але цей експеримент, упроваджений у трьох баденських селах, не увінчався успіхом [7]. Найзнаменитіший представник фізіократів Анн Тюрго (1727–1781) також намагався втілити в життя основний фізіократичний принцип в оподаткуванні: шляхом встановлення єдиного податку перекласти весь тягар оподаткування на землевласників. Проте його намагання викликали лютий опір дворян і духовенства, економічна і політична могутність яких базувались на земельній власності [8, 18].

Формально основні положення податкового аспекту теорії фізіократів зводилися до того, що оподаткування має бути засноване безпосередньо на самому джерелі доходів, витрати на стягнення податків не повинні бути дуже обтяжливими, а справедливість в оподаткуванні має досягатися через пропорційні податки.

У науковій літературі зустрічаються прихильники і єдиного податку на споживання. В 1780 році німецький економіст Йохан Пфейффер у праці “Антифізіократ” висуває ідею єдиного податку на видатки. Пфейффер зазначає, що визначити витрати не так важко, адже їх взагалі важче приховати, ніж доходи. Визначити витрати можна було б так само, як і доходи, тобто частково можна було б керуватися деклараванням самого платника і зовнішніми ознаками, які вказують на витрати, частково покласти цю функцію на окремі спеціальні комісії. Пфейффер виставляє всі вигідні сторони податку на витрати: ця форма оподаткування найсправедливіша, оскільки на кожного накладається однакова жертва, цей податок не є штрафом для заощадливого, яким є прибуткове оподаткування, а, навпаки, спонукає до ощадливості. Податок на витрати не перекладається, не обтяжує промисловість, на відміну від існуючого способу оподаткування. Витрати на стягнення цього податку незначні і кожному платнику зрозуміло, скільки він платить державі [5, 287].

У XIX столітті податки перетворюються в головне джерело надходжень скарбниці держави і внаслідок ускладнення процесу організації справляння податків перед фінансовою політикою постає проблема спрощення податкової системи, відміни багатьох податків, їх уніфікація. Генрі Джордж (1839–1897) у книзі “Прогрес і бідність” (1879 р.) запропонував конфіскацію всіх рентних доходів подібно фізіократам. На його думку, це зможе усунути бідність та економічні кризи, тому що останні не що інше, як плоди спекуляції на земельних цінах. Це був би єдиний податок, оскільки, як стверджував Джордж, надходжень вистачило б на покриття всіх витрат держави. Незважаючи на те, що його пропозиції розуміли і тлумачили як спробу націоналізації землі, насправді він тільки запропонував оподатковувати чисту земельну ренту за вирахуванням доходів від покращення якості земельних ділянок. Єдиний податок Генрі Джорджа був задуманий для того, щоб звести нанівець ціну землі як простору, не зачіпаючи рентні доходи від власності, яка знаходиться на цій землі; його метою було зрівнювання всієї власності незалежно від її розташування [9, 77]. Перевагами такої радикальної реформи мали би стати простота справляння, фискальна достатність, неможливість ухилення, стимулювання виробництва і багатства без згубного впливу оподаткування на працелюбність, ощадливість, соціальну справедливість.

У 50-х роках XIX ст. у Франції склав утопічну теорію єдиного податку Еміль Жірдан (1806–1884). У своїй роботі “Податок” (1857) він запропонував єдиний податок на капітал, тобто замінити всю множину податків одним податком на майно, який, згідно з поширеною в ті часи теорією, є винагородою за страхування, за ті вигоди, якими користується платник від держави. Цінність землі, рудників, будівель, машин, кораблів, навіть тварин, що служать виробничим цілям, вважали вони, визначається їх продажною ціною. Одержана таким чином податна вартість така висока (200–300 млрд. франків), що податку в 1–2%

було б достатньо для покриття всіх державних витрат Франції [2, 145].

Характерно, що Жірдан вимагає точного і правильного декларування кожним громадянином всього свого майна, під загрозою позбавлення платника прав на соціальні гарантії, інакше кажучи, невірне декларування майна спричиняє відмову в охороні з боку держави та втрати всіх прав.

Російський економіст І. М. Кулішер, критикуючи теорію єдиного податку, вказує на очевидні її недоліки. Зокрема, якщо платник обраховує казну на одному податку, він не ухиляється і не в змозі ухилитися від сплати інших, тоді, як уникаючи єдиного податку, він звільняє себе від будь-яких обов'язків стосовно держави. Спокуса ухилення тим більша, чим вищий єдиний податок, а він повинен неминуче досягати неймовірних розмірів, настільки сильно обтяжуючи населення, наскільки збільшує ризик для держави. При багатоподатковій системі різні недоліки оподаткування розподілені між кількома податками, які нерідко компенсують один одного, а знайти ідеальний податок так само неможливо, як відшукати таку людину. Таким чином, І. М. Кулішер проголошує свого роду вердикт: “На заяви фантазерів, що вони мають намір поставити на місце *impot inique* (несправедливого податку) *impot unique* (єдиний податок), тверезі люди відповідали: *l'impot unique est l'impot inique*, – податок єдиний є саме податок несправедливий” [3, 148 – 149].

Пошук нових форм оподаткування в фінансовій науці на початку XX ст. призвів до виникнення концепції об'єднаного прибутково-майнового податку. В “Комуністичному маніфесті” (1848 р.) Карл Маркс (1818–1883) розраховував, що оподаткування доходів і майна за прогресивною шкалою витіснить усі інші податки. Проте Маркс прагнув створити таку систему оподаткування лише з метою знищення капіталу та капіталізму [3, 147]. Думка про єдиний прибутковий податок набула великої популярності серед науковців за рахунок простоти фис-

кальної техніки і переконливості. Такі проблеми, як заплутаність і дорожняча фінансового управління, могли б бути усунені, якби був уведений єдиний прибутковий податок. Він дав би можливість справедливо розподілити податкове навантаження в суспільстві відповідно до оцінки доходу та платоспроможності платників.

Концепції уніфікованої податкової системи зазнавали нищівної критики від часів їхнього виникнення і до сьогодні. Аргументи щодо абстрактності цієї теорії залишаються практично незмінними протягом багатьох років і вони підтверджуються фіскальною практикою. Серед критиків ідеї єдиного податку відзначимо П.-Ж. Прудона, Ф. Нітті, Е. Селігмена, М. Бржеського, Й. Кулішера, О. Ісаєва, І. Озерова, а також представників сучасної фінансової науки: В. Андрущенко, В. Вишневського, В. Пушкарьову, Л. Шаблисту та ін.

Проте, незважаючи на докази нереальності застосування єдиного податку на практиці, сьогодні також висуваються теорії заміни мультибазисної системи оподаткування одним податком. Серед українських науковців подібні концепції створили В. Сенчук, Ю. Кононенко, Г. Балашов. У Росії ідею єдиного податку відстоюють Д. Львов, А. Засухін та інші.

На нашу думку, заслуговує окремої уваги теорія російського науковця Д. С. Львова, який пропонує кардинально змінити систему оподаткування в Росії і зробити основним джерелом податкових надходжень ренту. В цьому контексті він наводить переконливі аргументи, зміст яких полягає в тому, що, на відміну від багатьох інших країн, в Росії основний внесок у приріст сукупного чистого доходу робить не праця і навіть не капітал, а рента – дохід від використання землі, території країни, її природних ресурсів, магістральних трубопроводів, засобів сполучення (транспорт і сучасні засоби зв'язку), монопольної позиції виробників важливих видів продукції, що має підвищений попит на ринку.

Наукові дослідження академіка Д. С. Львова показують, що на частку ренти в Росії за-

раз припадає 75% загального доходу. Внесок праці в 15 разів, а капіталу приблизно в 4 рази менший. Інакше кажучи, майже все, чим сьогодні володіє Росія, є рента від використання її природно-ресурсного потенціалу, її землі. Автор стверджує, що "рента – стратегічна зброя Росії, але для ефективного її використання необхідна інша податкова політика. Податкова система, в її традиційному розумінні, повинна була б виконувати в Росії лише роль доповнювальної рентної платіжної системи" [10].

Абсолютно інакший погляд на реформування податкової системи Росії у вченого А. Т. Засухіна. В своїй монографії "Доходи і податки" він пропонує встановити один податок – на фактори виробництва (факторний податок), який стягується за єдиною нормою від витратної характеристики факторів виробництва – робочої сили і виробничих фондів. На думку автора, такий податок має відігравати не стільки фіскальну, скільки стимулюючу роль, оскільки, за його теорією, весь інтенсивний дохід буде залишатись на підприємстві. Державі вигідним буде такий спосіб оподаткування внаслідок того, що надходження до бюджету будуть наперед визначеними і гарантованими незалежно від результатів роботи підприємства. А. Т. Засухін передбачає в своїй теорії перехідної економіки, що в податковій системі, крім факторного податку, основне призначення котрого – стимулювати інтенсивний ріст валового доходу, повинні мати місце прибутковий податок, що має велике соціальне значення, а також акцизи, за допомогою яких можна обмежити споживання окремих товарів [11, 189–190].

В Україні на сучасному етапі становлення і розвитку ринкових механізмів господарювання в процесі реформування податкової системи також висуваються різні концепції та проекти. Для прикладу, народний депутат Ю. С. Кононенко разом з науковцями здійснили спробу проаналізувати стан і проблеми податкової політики та запропонували свій механізм трансформації від фіскальної податкової полі-

тики до стимулюючої. В основі їхньої концепції лежить ідеологія стимулювання вільного підприємництва і збільшення кількості платників. Як наголошує сам автор, він подає ідею для колективного обговорення, як можна створити стимулюючу технологію розрахунку і сплати податків. Ю. С. Кононенко, не розкриваючи фінансово-економічні механізми формування податкової системи, пропонує перейти до єдиного податку, величина якого розраховувалася б диференційовано залежно від виду діяльності. Пропонується врахувати соціально-економічний розрахунок середнього прибутку суб'єктів господарювання, стимулювання росту продуктивності праці, визначати за допомогою спеціальних інспекторів податкової служби суми податку, що підлягає сплаті [12, 48].

Очевидно, що автор реформаторського проекту не описує чіткої моделі функціонування єдиного податку, у нього відсутні ґрунтовні наукові розрахунки ефективності спрощених фіскальних технологій і можливі наслідки їх застосування, тому така теоретична конструкція ставить під великий сумнів можливість її практичного застосування.

Ще один проект уніфікованої системи оподаткування пропонує директор Центру економічного аналізу Придніпровської асоціації ділового партнерства підприємців В. Сенчук. За основу автор узяв концептуальні положення дослідження американського науковця А. Лаффера і розробив свою теорію оптимальної податкової системи, що містить тільки один податок. Він обчислюється як податок на додану вартість, а стягується як податок з продажів. На глибоке переконання теоретика, така оптимальна система оподаткування має лише переваги і її впровадження на практиці дасть змогу вирішити низку складних соціально-економічних проблем, що накопичилися за нинішньої податкової системи [13].

З огляду на всі вищезгадані теорії єдиного податку, котрі пропонувалися науковцями і практиками в різні часи, слід зазначити, що причиною їх виникнення, головним чином, були такі негативні моменти в оподат-

куванні, як несправедливість розподілу податкового тягаря в суспільстві, складність та заплутаність податкової системи тощо.

Звичайно, уніфікована єдиноподаткова система має низку суттєвих переваг, чим і пояснюється її популярність. Серед головних – можливість максимального спрощення процесу адміністрування податків, а відтак і зменшення витрат як платника – на ведення обліку, розрахунок та сплату податків, подання звітності, так і держави – на здійснення податкового контролю, утримання фіскальних органів тощо. Також варто підкреслити, що єдиний податок забезпечив би визначеність для платників щодо сум сплачуваних ними податків, що практично неможливо при мультибазисній системі. Такий підхід, у свою чергу, дав би можливість критично ставитись до ефективності витрачання державою фінансових ресурсів.

Проте, важко уявити, як за допомогою існування єдиного податку або хоча би кількох податків можна досягти справедливості в оподаткуванні, адже залежно від вибору об'єкта оподаткування тягар сплати податків буде припадати на окрему категорію платників, тоді як диференціація національного доходу передбачає існування різних податків, якими будуть обкладатися різні форми доходу. Якщо ж враховувати індивідуальну платоспроможність платників, то навряд чи можна досягти простоти в оподаткуванні.

В процесі еволюції теорій єдиного податку розбіжності передусім стосуються вибору об'єкта оподаткування. Радикальними реформаторами пропонувалися в якості оподаткованого об'єкта земля, капітал, видатки, майно рента, доходи. Проте, на наше глибоке переконання, в умовах розвинутого ринкового господарства нереально знайти такий об'єкт оподаткування, який би відповідав критеріальним вимогам побудови податкової системи, в той час як існування різних податків дає можливість збалансувати інтереси всіх суб'єктів оподаткування.

Існує низка доказів нереальності застосування на практиці одного всеохопного податку. Противники уніфікованої податко-

вої системи, зокрема В. П. Вишневський, наводять як теоретичні, з використанням економіко-математичних методів, так і практичні аргументи утопічності ідеї єдиного податку. Так, сучасна податкова система була б недосконалою без мита, акцизів, екологічних податків, внесків на пенсійне і соціальне страхування, тобто податків, які насамперед відіграють не фіскальну, а важливу соціально-економічну роль. Велике значення для держави має поділ податків на загальнодержавні та місцеві з огляду на забезпечення власними джерелами фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування [14]. Крім того, не можна не враховувати загальні світові тенденції в царині оподаткування, які передбачають існування диференційованих податкових систем. Інтеграція до Європейського співтовариства ставить перед країнами з ринковою економікою завдання гармонізації систем оподаткування.

Отже, наукові здобутки в теорії податків дають нам можливість зробити висновок, що система єдиного податку, незважаючи на її нездійсненність в сучасних умовах, має велику теоретичну і практичну цінність. Виникнення таких ідей у фінансовій науці стало відповіддю на надмірне і несправедливе оподаткування. Наукові дискусії щодо прагматики існування єдиноподаткової фіскальної технології, на нашу думку, не були безрезультатними. Сьогодні теорія єдиного податку стала основою в запровадженні певного типу оподаткування, який встановлюється для окремих категорій платників податків або деяких видів економічної діяльності. В Україні прикладом застосування теорії єдиного податку на практиці є спрощена система оподаткування, яка є компромісом між фіскальними інтересами держави та економічними інтересами податкоплатників.

Загальні режими оподаткування через специфіку податкоплатників і деяких видів діяльності є надто обтяжливими. Практика останніх років свідчить про безперспективність намагань виправлення недоліків чинної податкової системи шляхом здійснення хоч і

правильних, проте лише окремих змін в податкове законодавство. З метою спрощення та покращення умов сплати податків, зокрема для суб'єктів малого підприємництва, в Україні було запроваджено спеціальні режими оподаткування.

Використання єдиного податку на практиці виправдовується тим, що загальний соціально-економічний ефект від нього більший, ніж сума тих несправедливостей, які характерні для єдиного податку. Разом з тим спрощена система оподаткування повинна існувати як альтернатива загальній системі, тобто за платником залишається право вибору щодо способу оподаткування. Альтернативні системи повинні застосовуватися з певними обмеженнями в часі, а також стосовно кола платників, видів господарської діяльності. Спрощений підхід в оподаткуванні дає можливість суб'єктам дрібного і малого підприємництва зменшити витрати на сплату податків, і тим самим держава сприяє розвитку економічної активності та скороченню безробіття в суспільстві. З такої точки зору застосування єдиного підходу в оподаткуванні обмеженого кола платників є виправданим і ефективним.

Таким чином, можна констатувати, що гостра полеміка навколо теорії єдиного податку дала свої плоди, і як результат – фінансова наука почала проводити дослідження в напрямку більш справедливого оподаткування та досягнення простоти податкової системи.

Література

1. Андрущенко В. Л. *Фінансова думка Заходу в ХХ ст...: (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів)*. – Львів: Каменяр, 2000. – 303 с.
2. Пушкарева В. М. *История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие*. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 256 с.
3. Кулишер И. М. *Очерки финансовой науки*. – Пг.: Книгоиздательство "Наука и школа", 1919. – 215 с.