***Ганна ПЕНЯКОВА***

# ÐÅÒÐ Î Ñ Ï ÅÊÒÈÂ Í È É  À Í ÀË²Ç  Ð Î ÇÂÈÒÊÓ  Ï Ð ß Ì  Î Ã Î  Î Ï Î Ä À Ò Ê Ó Â À Í Í ß

*У статті здійснено ретроспективний аналіз розвитку прямого оподаткування та адміністрування прямих податків. Наведений історичний аналіз є результатом наукових узагальнень стосовно тих процесів, які реально відбувалися у ході економічного розвитку та державотворення в Україні. Автором зосереджено увагу лише на основних подіях, які започатковували загальні тенденції.*

*The retrospective analysis of direct taxation and administration of direct taxes are considered. Mentioned historical analysis is the result of scientific generalizations of the processes that actually occurred in the course of economic development and nation building in Ukraine. The author focuses attention only on the major events that begin general trends.*

Проектування механізмів прямого оподаткування у сучасності вимагає ретельного вивчення досвіду минувшини. Історія частіше не в змозі продемонструвати нам варіанти вирішення тих проблем, що мають місце сьогодні, але вказує на можливі сценарії розвитку подій та демонструє приклади загальних підходів у політиці справляння. Зазначене дозволяє стверджувати про актуальність пропонованого у цій статті ретроспективного аналізу.

Питанням історії оподаткування та конструювання його механізмів присвячувалися праці багатьох науковців, серед яких і сучасники: Андрущенко В.Л., Іванов Ю.Б., Крисоватий А.І., Мельник В.М., Пушкарьова В.М., Соколовська А.М., Федосов В.М., Чернік Д.Г. та ін.

Завданням цієї публікації, крім вивчення досвіду прямого оподаткування минулих історичних періодів, є з'ясування потенційної можливості точного проектування податків без експериментальної апробації.

Історично склалося так, що найдревнішими податками, які до речі існують і в наш час, є земельний та подушний. В результаті розвитку земельних податків на фіскальну арену висунулися податки на нерухомість, а подушне оподаткування з часом породило індивідуальний прибутковий податок з фізичних осіб. На стику між цими формами справляння з'явилося промислове оподаткування (виробництво – сфера, де капітал (рухомий та нерухомий) сполучається з трудом і породжує один з видів доходів, що й було враховано фіском). Останнє разом з індивідуальним прибутковим податком стало базою для розвитку прибуткового оподаткування підприємств.

Викладене спонукає нас перш за все звернутися до аналізу розвитку земельного податку.

Перші земельні податки являли собою зручну форму справляння, оскільки не вимагали застосування складних фіскально-адміністративних прийомів. Провадилося просте розкладання суми по кількості землі (на одиницю площі або якусь міру володіння). Однак, зростання тягаря фіскальних зобов'язань призводило до невигідності користування землями нижчої якості. Це негативно впливало на обсяги аграрного виробництва, призводило до доходних втрат населення, посилення соціальної напруги. В кінцевому рахунку все назване спричинювало втрати фіску. Необхідність уникнення останніх породжує ідею врахування якості землі при її оподаткуванні.

Однак і таке рішення не стало повним вирішенням проблем земельного оподаткування, що з часом виявило новий факт власної недосконалості. Ділянки високої родючості, однак віддалені від ринків збуту продукції, були відносно переоподаткованими. Відповідно їхні власники несли деякі збитки у порівнянні з іншими, а система оподаткування віддалялася від принципів справедливості, дотримання яких є певною гарантією та спонукальним чинником законослухняності платників. Тому новим кроком на шляху удосконалення земельного податку стало врахування доходності ділянки чи розміру орендної плати.

Технічно реалізація всіх чинників поземельного оподаткування провадилася через земельні кадастри в тій чи іншій формі. Так, навіть у давнину робилися обміри землеволодінь та письмово фіксувалися їхні власники. На східнослов'янських теренах таким документом було сошне письмо, що примітивно давало змогу здійснювати справляння за ознакою площі ділянки. У Західній Європі більш досконалі кадастри було складено у XVIII-XIX століттях. Укладання цих облікових досьє державної ваги вимагало

© Ганна Пенякова, 2009.

величезних затрат праці та фінансових ресурсів. Їхній масштаб можна лише уявляти, якщо згадати, що складання французького кадастру зайняло час із 1807 до 1850 року. Його попередник – Міланський кадастр, завершений 1781 року, був менш масштабним за обсягами даних, однак також витратним (і за часом, і за вартістю).

Основна проблема при формуванні кадастрів полягала у тому, що необхідно було врахувати складну систему зовнішніх ознак. Технічно не всі характеристики об'єкта могли бути з легкістю відображені. Крім того, їх правильне визначення вимагало залучення численної армії спеціалізованих фахівців, реальна наявність яких завжди була під питанням, а інформація для їх діяльності – взагалі відсутня. Намагаючись якось вирішити дану дилему, деякі держави застосовували методику заявлення доходності землі для врахування у кадастрі. Землевласники декларували під присягою необхідні дані щодо своїх ділянок і маєтків. Відомо, що таку вимогу одним із перших запровадив у XIX столітті уряд Баварії. Однак, цей принцип був новиною для відносно наближених до нас періодів історії, а у більш віддалені часи він уже мав приклади реалізації. Слід згадати, що римський tributum, який за віком був старшим на кілька тисячоліть, також ґрунтувався на заявленні обсягів майна. Відмінність полягала лише в тому, що давньоримський податок не вимагав врахування доходності об'єктів.

Чи не найбільша проблема полягала у тому, що навіть найдосконаліші кадастри повноцінно не задовольняли потреб організації оподаткування. За кілька років після їх укладання дані застарівали в результаті швидкоплинності змін у економічному середовищі. Якщо в більш ранні періоди достатнім заходом у такому випадку було коригування кадастрових оцінок, то з другої половини XIX століття, в умовах масштабної аграрної кризи і спровокованої нею зигзагоподібної динаміки цін (як в цілому, так і в розрізі окремих регіонів європейських держав), фактично виникала потреба повної переробки кадастрів кожних кілька років, що було неможливо з огляду на тривалість та затратність процесу. Влада приймала спроби епізодично реагувати на зміни в економіці, вносячи зміни у порядок поземельного оподаткування. Так, за тривалого падіння цін на продовольче зерно в Європі запроваджувалися податкові знижки для дрібних землевласників, неоподатковувані мінімуми, прогресивні ставки залежно від розмірів, якості та доходності володінь. Прогресивну шкалу ставок земельного податку у 1891 році було запроваджено і у Новій Зеландії. Окрім реагування на згадані вище чинники, урядовці вбачали у цьому рішенні ще й засіб боротьби з укрупненням земельних володінь та концентрацією власності.

В цілому ж ситуація складалася таким чином, що земельний податок швидко почав втрачати одну з провідних ролей у податкових системах того часу. Сільськогосподарська криза у Європі в кінцевому рахунку змушує владу піти на суттєві поступки землевласникам у вигляді зниження податку. Наприклад, у Російській Імперії таке рішення було прийнято у 1896 році. У 90-х роках XIX століття Франція майже у 2,5 рази знижує податок для дрібних землевласників, Прусія вводить неоподатковуваний мінімум, чим фактично звільняє від оподаткування дрібні володіння. Падіння фіскальної ефективності земельного податку призводить до втрати інтересу щодо його розвитку з боку центральної влади, відбувається його передача на рівень общин. На цьому фактично припиняється процес удосконалення методики кадастрових оцінок. В результаті зараз, на початку XXI століття, ми фактично спостерігаємо застосування методів справляння сторічної давнини.

Однак, поземельне оподаткування ще на етапі свого розквіту послужило зародженню податку на нерухомість, або як його називали раніше – домового податку. У самостійну форму справляння він виділився тоді, коли житлове будівництво у містах і володіння будівлями стали окремими доходними джерелами. До того ж він існував у поєднанні із земельним. Зокрема, одним із таких праобразів цього податку у Київській Русі було подимне (одиницею оподаткування слугував «дим» (тобто господарство, двір)).

Перші застосовувані методи оцінки нерухомого майна у формі будівель були надто поверховими: так, справляння в європейських країнах провадилося виходячи із кількості печей та димарів, вікон та дверей. Однак, з часом платники почали ухилятися від оподаткування, будуючи приміщення з якомога меншою кількістю вікон. Така реакція обернулася подвійними збитками: держава не отримувала заплановані суми доходів, а населення у темних та слабко вентильованих приміщеннях частіше хворіло. При цьому як не класифікували будинки залежно від розміщення, видів вікон та дверей – фіскальна ефективність податку не підвищувалася.

З часом за основну ознаку для справляння було прийнято орендну плату (у більшості країн – у XIX столітті). Підставою для такого рішення став розвиток одного з видів промислу у містах – квартироздачі. Однак, у дрібних містах здача в оренду приміщень була розвинута мало, тому паралельно

застосовувався ще один спосіб визначення податку – за встановленими тарифами залежно від класу приміщення. Віднесення будівель до конкретного класу знову ж таки здійснювалося на підставі оціночних операцій за зовнішніми ознаками.

Орендна плата як форма доходу була зручним об'єктом оподаткування як з точки зору фіскальної ефективності, так і з огляду на проведення принципів справедливості. Поряд з цим, розвиток комунальних комунікацій та споруд, використання яких із збільшенням населення в містах ставало необхідністю не лише через прагнення комфорту, а й за санітарними вимогами, призводив до зростання витрат власників нерухомості. Постало важливе питання їх врахування при обрахунку податкового зобов'язання. Проблема полягала у тому, що обов'язкових форм обліку таких витрат не існувало. Звичайно, кожен власник вів витратні книги самостійно і держава могла лише проголосити їх обов'язковими. Але підсистема адміністрування податків у XIX столітті була настільки слабко розвиненою (як в організаційному, так і в методичному плані), що проведення перевірок облікових даних платників та зустрічних перевірок контрагентів було неможливим. Єдиною розв'язкою проблеми було застосування середніх норм витрат, хоч це і віддаляло податок від ознак прибутковості. Таким чином, еволюція механізму справляння, що могла мати своїм наслідком перетворення домового податку на один з різновидів прибуткового, була фактично зупинена через адміністративні проблеми. Характеризуючи систему прямих податків XIX століття, І.Х. Озеров з цього приводу зазначає: «…Фіск ухиляється від прибутковості оподаткування, боячись ускладнити справу, і тенденція охоплення чистого доходу при оподаткуванні зазнає обмежень під впливом технічних зручностей: «середні норми» проходять червоною ниткою в оціночній справі, коли фінансова техніка ще недостатньо розвинута»[1].

Розвиваючи ж методику оцінки доходу від здавання приміщень в оренду, на початку XX століття окремі країни (зокрема, Австрія) запроваджують деклараційний метод. Провадився також облік будівель шляхом їх перепису, що означало використання елементів кадастрового методу справляння (зокрема, у Франції такий перепис було вчинено у 1886 році).

Однією із суттєвих проблем були також розробка та застосування ставок податку. На перших етапах розвитку його адміністрування використовувався метод розкладання суми, що призводило до використання неоднакових ставок в межах різних общин. Для Російської Імперії такий стан справ був характерним аж до 1910 року, коли були впроваджені процентні ставки. До того часу (а домовий податок в Росії було запроваджено 1863 року замість подушного з міщан) визначалися суми податку з губерній, які розподілялися між містами рішенням губернських зборів, а далі міські думи провадили оцінку об'єктів оподаткування та розкладання між платниками. Таким чином, оподаткування було нерівномірним у різних населених пунктах.

Перехід на процентні ставки домового податку та їх застосування до доходів від майна були новими кроками у розвитку системи прямого оподаткування. Однак, на початку XX століття в умовах посилення інфляційних процесів в економіці намітилася тенденція вкладання тимчасово вільних коштів громадян в об'єкти нерухомості з метою заощадження і накопичення. Для цього обиралися окремі райони, де нерухомість була особливо цінною (наприклад, відомі курорти, пам'ятні місця, тощо), але здавання її в оренду не провадилося (або через відсутність зацікавленості господаря в цьому, або ж через специфіку попиту). Складалася ситуація, коли власники багатомільйонних статків не сплачували домовий податок лише на тій підставі, що приміщення не здавалися ними в оренду. Такий стан справ спровокував рішення про оподаткування нерухомого майна на підставі оцінки його вартості. Даний підхід більшість розвинених країни використовує до нині, вдосконалюючи лише методику визначення вартості (зокрема, на основі аналізу та врахування рівня ринкових цін на нерухомість, визначення приросту вартості) та методику обліку об'єктів нерухомості.

Об'єктивний хід економічного розвитку десь до середини XVIII століття ставить на порядок денний питання про тенденційність податкового перерозподілу фактичних та потенційних доходів і вигод, що можуть спричинюватися володінням майном. На той час активно розвивається позиковий капітал. Швидкими темпами зростають державні запозичення, випуск боргових зобов'язань все більше починають практикувати місцеві органи влади, приватні особи також в умовах промислової революції відчувають зростання дефіциту власних коштів та неможливість організації виробництва на новій технологічній основі без залучення додаткових і небувалих за обсягами кредитів. Власники ж тимчасово вільних коштів (або їх розпорядники) отримують можливості без будь-яких затрат праці забезпечувати собі значні доходи, надаючи позики. І фіск, і власники нерухомого капіталу, одночасно приходять до висновку обґрунтованості та необхідності оподаткування доходу від грошових капіталів. В Європі

[1] *Озеров И.Х. Основы финансовой науки. Выпуск 1. – М.: Типография Т-ва И.Д. Сытина, 1917. – с.295.*

поступово отримує розповсюдження податок на грошовий капітал, яким охоплюється доход від позичкових капіталів.

Основним питанням знову ж постає визначення об'єкта оподаткування. Сформувалося декілька підходів, що відрізнялися за потенційними обсягами справляння:

– звужений підхід: за ним оподаткуванню мали підлягати доходи від процентних цінних паперів, випущених державою та місцевими общинами;

– розширений підхід: крім названого передбачав оподаткування доходів від надання позик приватним особам та суб'єктам господарювання під заставу, у вексельній формі чи під розписку;

– підхід повного охоплення: оподаткуванню мали підлягати доходи від процентних цінних паперів, випущених державою та місцевими общинами; доходи від надання позик приватним особам та суб'єктам господарювання під заставу, у вексельній формі чи під розписку; доходи від акцій акціонерних компаній.

Хоч віднесення акціонерного капіталу до позичкового – питання дискусійне, однак кожна країна обирала власний варіант, враховуючи при цьому тенденції свого економічного розвитку: адже новий податок міг в деякій мірі спровокувати міждержавне переливання капіталу та звуження тих чи інших сегментів національного кредитного ринку.

Цей податок відносили до реальних, однак він став одним з перших, справляння яких із самого початку не можна було засновувати на зовнішніх ознаках об'єкта. Тому були застосовані два основні способи: деклараційний і автоматичний (за термінологією XVIII-XIX століть).

Перший отримав розвиток у Прусії, другий – в Англії. При цьому за автоматичного способу провадилося утримання податку біля джерела виплати доходу, тобто позичальник при сплаті відсотків мав здійснити утримання, повідомити про це державні органи і переказати кошти до бюджету. Деклараційний же не потребує особливих коментарів, однак слід зазначити, що він вимагав специфічної системи контролю. У кінці XIX – на початку XX століття у зв'язку з цим піднімалися питання про суттєве обмеження банківських і комерційних таємниць з метою отримання повної інформації про вкладників і позичальників, і на цій основі проведення більш якісних перевірок декларацій платників.

З виникненням прибуткового податку, про який ітиметься нижче, податок на грошовий капітал у багатьох країнах почав втрачати самостійний зміст, увійшовши складовим механізмом до прибуткового. Але його значення полягає у тому, що, вийшовши ідейно з майнового оподаткування, він надав неоціненний досвід податкового перерозподілу одного з видів доходів, чим слугував створенню системи всезагального прибуткового оподаткування (хоч реальні корені останнього були значно глибше, а підвалини для запровадження формувалися і іншими податками, про що буде згадуватися іще).

Ще одним прямим податком, що слугував становленню сучасної системи, був подушний. Аналіз історії його розвитку є необхідним тому, що у переважній мірі саме він став основним ґрунтом для появи сучасного прибуткового оподаткування фізичних осіб.

Подушний податок також відносять до числа найдавніших. Відомі факти його запровадження і справляння у стародавньому Єгипті (там він поширювався на рабів та іноземців), у стародавній Греції (стосувався переважно іноземців та лише окремих категорій громадян з обмеженими правами), у Римській Імперії за часів імператора Діоклетіана, що правив у 284-305р.р.. Римський варіант цього податку називався capitatio. Однак, у звичному розумінні він був подушним лише частково, оскільки справлявся за поголовним принципом як з людей, так і з тварин. Ще раніше подушний податок запроваджувався Римською Імперією у окремих провінціях (166р. до н.е. – на африканських територіях). Та й відомий tributum, що з початку був загальномайновим, за імператора Октавіана Августа (31р. до н.е. – 14р. до н.е.) доповнюється подушним елементом (tributum capitis).

На перших етапах справляння подушного податку у часи феодальної Європи встановлювалися конкретні суми, що належало сплатити з однієї людини. Такий підхід теж був зручним для фіску, однак, про справедливість в оподаткуванні не можна було говорити. А, як відомо, порушення цього принципу породжує небажання платників віддавати державі частину своїх коштів. Тому влада докладала зусиль для вдосконалення справляння подушного податку, враховуючи майновий стан та суспільне положення громадянина. Щоправда, в окремих державах саме переважність суспільного положення часто слугувала підставою для звільнення від оподаткування (наприклад, поміщики в Росії).

Знову ж нерозвиненість підсистеми адміністрування податків перш за все стає чинником широкої розповсюдженості подушного оподаткування. Простота справляння найбільше зацікавлювала владу. Так, для подушного податку достатніми є такі попередні дії, як перепис населення, визначення бажаної суми та розкладання її. Розкладання провадилося між общинами, які зобов'язувалися круговою порукою і далі розкладали суму між окремими платниками. Система кругової поруки особливо

приваблює державу, бо не вимагає від неї зусиль по перевірці сплати належних сум кожним громадянином: община бере на себе консолідовану відповідальність. Крім того, сам об'єкт – душа – дозволяє легко охопити всіх потенційних платників та не дає можливості ухилятися від оподаткування. Хоч за всіма ознаками такий податок відрізнявся несправедливістю по відношенню до платників, та він давав певні гарантії державі щодо бюджетних надходжень. Перевірочна діяльність податкових чиновників зводилася лише до уточнення списків душ. Для цього у період між переписами, наприклад, в Російській Імперії здійснювалися епізодичні «ревізії» по деяких місцевостях і складалися «ревізькі списки». Такий метод адміністрування мав певні позитивні наслідки, однак поряд з ними породжував корупцію, утаювання.

В цілому подушний податок, при всіх зручностях для фіску, вимагав прив'язки громадян до постійних місць проживання. [2] На перших порах це не являло проблему, оскільки побут і виробнича діяльність селянина передбачали перебування на «насиджених місцях». Однак, з розвитком капіталізму спостерігається значна міграція найманих працівників. Урядові структури за таких умов втрачають можливості контролю за розподілом населення по території країни. Подушне оподаткування виявляє свою непридатність у нових обставинах, а фіскальні структури – безпорадність в адміністративній діяльності.

Поряд із зазначеним, з'являється новий вид доходу – від найманої праці. Зароджуються певні умови (у тому числі адміністративні) для заміни подушного оподаткування на прибуткове.

Така тенденція (щодо використання ознаки прибутковості як базової) виявляє себе не тільки в оподаткуванні індивідів. Зростання промисловості і торгівлі також свого часу не залишилося без уваги фіску. Спочатку державою були реалізовані спроби оподаткувати промисли поземельними і майновими податками. Однак, у такому застосуванні вони демонстрували недостатню ефективність щодо акумуляції грошових коштів у бюджеті через такі причини:

– зосередженість у великих центрах та впливовість промисловців на рішення влади, що давало змогу добиватися низького податку;

– неможливість проведення точної оцінки доходності об'єктів.

Поступово промислове оподаткування виділяється в окрему підсистему. За напрацьованою методикою, вона теж спочатку ґрунтується на використанні зовнішніх ознак об'єкта при визначенні рівня його доходності і суми податку. Таке спрямування стає характерним для патентної та розкладної форм оподаткування промислів.

Патентна форма цілком орієнтована на оподаткування за зовнішніми ознаками. Вона використовувала поділ підприємств на категорії залежно від передбачуваної прибутковості. При цьому прибутки прогнозувалися грубо, лише залежно від виду діяльності та географічного положення суб'єкта, без врахування індивідуальних особливостей ведення бізнесу. Відповідно до положення підприємства у класифікаційній таблиці застосовувалися ставки того чи іншого рівня.

Подальше вдосконалення промислового оподаткування призводить до розширення кількості зовнішніх ознак прибутковості, серед яких з'являються обсяги постійного капіталу, кількість та потужність машин, кількість переробленої сировини (обсяги оборотного капіталу), кількість найманих працівників, рівень орендної плати, тощо. Незважаючи на зазначене, розвиток промисловості йшов такими темпами, що державна машина не могла вчасно врахувати всі нові зовнішні доходні ознаки. Крім того, ніяка система ознак (навіть найширша) не дозволяла рівномірно розподілити податковий тиск. Даний факт змушує фіскальні органи комбінувати охарактеризовану систему з розкладною, за якої податок визначається по місцевостях за зовнішніми ознаками промислів, потім за участю платників розкладається між підприємствами. Участь зацікавлених осіб дозволяє дещо врегулювати питання нерівномірності промислового оподаткування, однак не виключає можливості значних махінацій та корупції.

У кінці XIX століття Австрія у зв'язку з викладеним запроваджує обов'язкове декларування чистого доходу підприємств. Цей приклад наслідує ще низка країн, однак декларування на першому етапі стосується не всіх підприємств, а лише тих, що за родом діяльності та організаційною ознакою зобов'язані були надавати звітність (акціонерні товариства, ощадні каси, кредитні спілки, тощо). Для інших ще деякий час зберігається система зовнішніх ознак. Та сам факт деклараційного способу справляння даного податку (нехай і не зі всіх платників) вже означав перехід до використання принципу дійсної прибутковості у промисловому оподаткуванні, який згодом завершився запровадженням податку на прибуток.

---

*[2] Ярошенко Ф.О., Мельник П.В., Андрущенко В.Л., Мельник В.М. Історія оподаткування: Навчальний посібник. – Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2004. – с.119.*

Отже, логіка розвитку кількох прямих податків, охарактеризованих вище, веде до розповсюдження прибуткового оподаткування юридичних і фізичних осіб.

Перші прибуткові податки, що справлялися на постійній основі, з'явилися у Великій Британії та Прусії у першій половині XIX століття. Відомі більш ранні випадки їх запровадження (у тій же Британії у XVIII столітті, в Росії під час війни з Наполеоном, тощо), однак тоді вони розглядалися як тимчасові та надзвичайні джерела державних доходів і стосувалися не всіх громадян (як наприклад, у Росії).

Головне питання, що поставало перед владою при запровадженні прибуткового оподаткування: як визначати доход? Прусія обрала для себе метод оцінки через спеціальні урядові комісії. Вони здійснювали поділ платників на класи залежно від роду занять, майнового та сімейного стану. Кожному класу присвоювалася відповідна квота податку у твердій сумі. З 1873 року запроваджується неоподатковуваний мінімум. Декларування не застосовувалося.

З 1891 року Прусія[3] починає використовувати процентні ставки прибуткового податку, запровадивши прогресивну шкалу. Уряд переорієнтовує свою політику на підтримку немаєтних громадян, дозволяючи знижки на кожного члена сім'ї (за умови неперевищення встановленого граничного рівня доходів). Запроваджуються також господарські знижки (при тій же умові, тільки з більшим граничним значенням доходу). Для отримувачів високих доходів (на той час – поверх 3000 марок) вводиться обов'язкове декларування. Декларації підлягали перевірці, для спрощення якої доходи зазначалися за 4-ма підрозділами: від капіталів, від землі та оренди, від торгівлі і промислів, від інших занять. При цьому податок розповсюджувався як на фізичних, так і на юридичних осіб, охоплюючи сукупний доход.

Оцінка доходів та їх оподаткування за англійською системою дещо відрізнялися. Згідно закону авторства сера Роберта Піля, прийнятого 1842 року, всі види доходів поділялися на п'ять шедул – A, B, C, D, E. Таким чином уряд сподівався більш ефективно протидіяти ухиленням від оподаткування (адже перевірка по видах доходів методично простіша, ніж за сукупними сумами) та скоротити втручання у справи платників (адже оподаткування кожної шедули провадилося незалежно біля джерела доходу). Запроваджувалося декларування доходів, однак лише за окремими шедулами (стосовно ренти, доходів від професійної, торгівельної та промислової діяльності). Такий звужений підхід до використання деклараційного методу справляння мав на меті мінімізувати прямі контакти платників з державними службовцями, що є превентивним антикорупційним заходом.

За англійською системою запроваджувався неоподатковуваний мінімум для всіх категорій доходу, а ставки податку визначалися щорічно при плануванні бюджету. Однак, оподаткування за окремими складовими загального доходу спочатку практично унеможливлювало застосування прогресивної шкали ставок. Лише з часом (з 1911 року) це питання було вирішено.

Велика увага в Англії приділялася питанням комерційної таємниці. Платникам навіть надавалося право з метою нерозкриття обсягів доходів сплачувати податок, приховуючи прізвище під номером чи літерою.

Основні риси цих двох охарактеризованих вище систем прибуткового оподаткування збережені до нині. Вдосконаленню піддавалися окремі елементи податку, головні ж принципові підходи залишалися незмінними.

Прибуткове оподаткування самим фактом своєї з'яви спричинювало необхідність у оновленні методики адміністрування податків. Застосування декларацій апріорі вимагало додаткових засобів контролю. Особливими новаціями у цьому плані відзначилася англійська система. Британці застосували три основних методи контролю: інвентаризації (звірки) доходів; непрямі декларації (інформація про виплати на користь інших осіб); опублікування оціночних списків порушників законодавства (з метою з'ясування та формування громадської думки).

Контроль за повнотою декларування зразу ж почав переходити національні кордони, оскільки з перших днів існування нового податку розпочалося активне застосування методів ухилення через зовнішні операції. Так, вже в середині XIX століття з'являються перші приклади міждержавних конвенцій про обмін документами та даними, що можуть слугувати справлянню податків.

Досвід, отриманий протягом перших десятиліть справляння прибуткового податку, у поєднанні з досвідом оподаткування промислів (що вже вище характеризувався) дозволив запровадити і податок на прибуток корпорацій. Звертає на себе увагу той факт, що корпораціями вважалися підприємства з декількома або багатьма власниками. Доходи ж від володіння індивідуальними промисловими та торгівельними підприємствами підпадали під оподаткування податком з фізичних осіб. Такий принцип західні країни використовують до наших часів.

---

*[3] Слід зазначити, що з 1871 року була утворена Німецька Імперія, але питання запровадження прямих податків було підвладне державам, що увійшли до її складу. До компетенції Імперської влади відносилися непрямі податки.*

Податок на прибуток з'являється у складі податкових систем на початку XX століття (у США – у 1909 році згідно 16-ї поправки до Конституції). Однак, його розповсюдження як окремого фіскального механізму було дещо повільнішим. Наприклад, Велика Британія аж до 1965 року не відокремлювала податок на прибуток корпорацій від загального прибуткового податку. Переважно держави на початку XX століття запроваджували лише податки на приріст прибутків (наприклад, у Росії 1916 року було прийнято закон про оподаткування прибутку, що перевищував 8% капіталу підприємства).

Таким чином, прибуткове оподаткування вимагає не лише особливих економічних умов (як то активне використання найманої праці та диференціація доходів, достатньо високий рівень життя населення), а й специфічних організаційних обставин. Лише застосування декларацiйного методу справляння вимагає достатньо високого рівня економічної грамотності населення, яка можлива за умови високого економічного розвитку суспільства. «Щоб правильно декларувати доход, потрібно, щоб платнику були зрозумілими категорії доходу і витрат, а це можливо, коли платник потрапляє до середовища економічних відносин з високим рівнем розвитку обмінних оборотів…»[4].

Змальована нами історія становлення прямого оподаткування є результатом наукових узагальнень стосовно тих процесів, які реально відбувалися у ході економічного розвитку та державотворення. Варто відзначити, що увага при цьому зосереджувалася лише на основних подіях, які започатковували загальні тенденції. Поза увагою залишилися більшість епізодів, як то тимчасове запровадження окремих податків, використання тих чи інших методів акумуляції грошових коштів у надзвичайних умовах, тощо. Та не слід вважати, що ці епізоди не дали світові якихось важливих уроків, що можуть бути використані у майбутньому.

Загалом же наведене вище свідчить про тривалий період розвитку підсистеми прямих податків, протягом якого відбулася трансформація від простих форм справляння за зовнішніми ознаками об'єктів до сучасного прибуткового оподаткування юридичних і фізичних осіб. З перебігу історії практично кожного податку яскраво видно, що апробація тих чи інших елементів та механізмів визначає їх придатність у конкретних умовах та у певний час, дозволяє встановити напрямки удосконалення. Так і до наших часів, коли вже практикується прогнозування наслідків тих чи інших державних рішень, стосовно всіх без винятку видів податків можна стверджувати: жоден попередній проект не підтверджував амплуа досконалості після впровадження і вимагав модернізації. Це не в останню чергу слід пов'язувати з особливостями розвитку податкового напрямку фінансової науки. Як по всіх податках загалом, так і по прямих зокрема, лише в XX столітті проглядаються окремі приклади випередження наукових розробок у порівнянні з практикою.[5] Поряд з відзначеним, одним із значущих чинників, що завжди впливав на фіскальні рішення, була технічна можливість справляння, яка визначалася рівнем розвитку податкового адміністрування. Останнє визначає напрямок наших подальших пошуків.

***Література***

1. *Мельник В. М. Оподаткування та податкове регулювання виробництва: Монографія. – Одеса: Астропринт, 1999. – 124 с.*
2. *Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу: Монографія. – К.: Комп'ютерпрес, 2006. – 277 с.*
3. *Озеров И. Х. Основы финансовой науки. Выпуск 1. – М.: Типография Т-ва И.Д. Сытина, 1917. – 549 с.*
4. *Податкові важелі та стимули розвитку господарських систем (теоретичні засади та практика використання): Монографія / За заг. редакцією Андрущенка В. Л., Мельника В. М. – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2006. – 210 с.*
5. *Ходский Л. В. Основы государственного хозяйства: пособие по финансовой науке. – С.-Петербург: Типография М. Стасюлевича, 1901. – 568 с.*
6. *Ярошенко Ф. О., Мельник П. В., Андрущенко В. Л., Мельник В. М. Історія оподаткування: Навчальний посібник. – Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2004. – 242 с.*

*[4] Озеров И.Х. Основы финансовой науки. Выпуск 1. – М.: Типография Т-ва И.Д. Сытина, 1917. – с.373.*

*[5] Мельник В.М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу: Монографія. – К.: Комп'ютерпрес, 2006. – с. 49.*