

Мельник В.М.,

доктор економічних наук, доцент,
заступник директора з наукової роботи
Науково-дослідного фінансового інституту
Академії фінансового управління
Міністерства фінансів України

Пенякова Г.Л.,

аспірант Науково-дослідного
фінансового інституту
Академії фінансового управління
Міністерства фінансів України

МЕХАНІЗМ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ У ФІНАНСОВІЙ ТЕОРІЇ

У статті аналізується генеза фінансової думки стосовно обґрунтування механізмів прямого оподаткування. Автори розглядають наукові концепції, представлені різними відгалуженнями фінансів, надають власне бачення варіантів окремих дефініцій.

The article analyzes the genesis of financial thought concerning mechanisms of direct taxation. The authors examine scientific concepts represented by different financial branches and offer their own vision of separate definitions.

Сьогодні в лоні фінансової науки дедалі виразніше виокремлюються деякі з її складових, що дуже нагадує процес народження самих фінансів на базі середньовічних політекономічних розробок. Зокрема, звичними стають терміни “наука про податки”, або “теорія податків і оподаткування”, або “податкові фінанси”... Це поки що один із напрямків фінансової науки, хоч уже досить ємний та потужно представлений. Однак протягом останніх 10—15 років з’явилася серія публікацій, присвячених аналізу розвитку наукових поглядів на проблеми власне податків і оподаткування. Вони належать відомим авторам, серед яких В.Л. Андрущенко, Д.Г. Черник, В.М. Пушкарьова та ін. Долучалися до цього й ми¹. А тепер, на наш погляд, варто зосередитися на конкретизації здобутків економічної науки взагалі й фінансової зокрема стосовно обґрунтування окремих фіскальних механізмів (у даному випадку — прямих податків), підкресливши значення досліджень минулого для сучасних розробок та необхідність розширення й подальшої систематизації теоретичних поглядів.

Передусім звернемося до питання поділу податків на види, оскільки воно пов’язане із предметом цієї статті. Найавне сьогодні у фінансовій літературі змістове розмаїття дефініцій дає змогу характеризувати податки з різних боків, та не дає можливості якимсь чином віднайти підстави для єдиної їх класифікації. До речі, названа проблема не нова. На початку минулого століття Л.В. Ходський

¹ Мельник В.М. Генеза теорій податків // Фінанси України. — 2004. — № 8. — С. 42—53.

писав: “Переходячи до класифікації податків, насамперед слід зазначити, що у фінансовій науці, а тим більше у фінансовій практиці, досі не встановилася загальноприйнята система. Причина цього полягає в тому, що ознаки, за якими можна класифікувати податки, вельми розрізнені і хоч би які загальні ознаки ми приймали за основу для визначення окремих груп, ми неодмінно наштовхнемося на труднощі в тому, що одні й ті ж ознаки зустрічаються в податках, які за іншими відмінностями настільки різні, що скласти з них одну групу неможливо”². Проаналізувавши сучасні джерела, можна стверджувати, що це питання залишилося дискусійним і більш ніж через 100 років.

Зосередимося на важливому, як нам видається, факті: в переважній більшості відомих дефініцій зазначається, що податки так чи інакше встановлюються державою. Виходячи з цього підставою для їх класифікації може бути ставлення влади до об’єктів і суб’єктів податків. Оскільки органи влади також можуть розглядатися як один із суб’єктів податку, то, залежно від їх ролі у встановленні останнього, можна розрізнити загальнодержавні й місцеві податки.

Слід зазначити, що при справлянні податку держава може звертатися безпосередньо до платника (коли його особа чітко відома) з вимогою щодо конкретної суми (яка також підлягає попередній оцінці), а може лише розраховувати на надходження від маси невідомих за персональним складом і платоспроможністю носіїв податкового навантаження. “З точки зору такого двоякого ставлення фіскальної влади до об’єктів і суб’єктів оподаткування, податки розпадаються на дві обширні групи — прями й непрямі”³.

Такий поділ протягом певного періоду був найпоширенішим при проведенні фінансових досліджень із відповідної проблематики й теоретичному обґрунтуванні наукових висновків. Треба підкреслити, що він активно дискутувався представниками окремих відгалужень фінансової науки, котрі вважали за потрібне поділяти податки на три основні групи: на споживання, на доходи та на майно. Застосування цього підходу поряд із максимальною спрямованістю на фіскальні інтереси держави (шляхом охоплення всіх можливих об’єктів оподаткування) є найефективнішим в умовах найрозвиненіших соціально-економічних систем, тобто таких, де найнижчий рівень майнового й дохідного розшарування населення та високий ступінь соціальної справедливості, а отже, проблема перекладання податків між платниками є менш значущою й відчутною. У свою чергу, для країн, що розвиваються, особливо нагальним є питання відношення податку до особи платника, яке напряму пов’язується з перекладанням тягаря фінансових зобов’язань перед державою на інших учасників перерозподільних відносин і навіть ухиленням від оподаткування. У зв’язку з цим класифікація податків на прями й

² Ходский Л.В. Основы государственного хозяйства: Пособ. по финансовой науке. — С.-Петербург: Типография М. Стасюлевича, 1901. — С. 92—93.

³ Там само. — С. 94.

непрямі зберігає свою актуальність, особливо у специфічних обставинах таких держав, як Україна.

У різні періоди історії до названих двох груп зараховували ті чи інші види податків — залежно від конкретних фіскальних механізмів, що використовувалися при акумуляції доходів держави. Так, у ХІХ столітті найпоширенішими з непрямих були податки на споживання окремих видів товарів (або так звані індивідуальні акцизи у прямому розумінні), деякі податки на страхування, на транспортування товарів залізницею (які теж можна вважати індивідуальними акцизами на послуги), квартирні податки, фіскальні монополії, мито. При цьому треба уточнити, що стосовно належності квартирних податків до конкретної групи точилися дискусії, адже вони одночасно мали ознаки і прямих (стосувалися конкретного майнового об'єкта), й непрямих (пов'язувалися з витратами, в тому числі на споживання послуги). Тому окремі автори навіть зазначали їх у обох групах⁴.

До прямих податків зазначеного періоду зараховували особисто-поголовні (подушні податки, паспортні збори), прибутково-майнові (поземельні, на будівлі, або домові, рентно-майнові), особисто-прибуткові, майнові (податок зі спадку, податки на квитанції, векселі тощо, квартирні податки).

Сучасні фінансисти поглиблюють класифікацію прямих і непрямих податків, включаючи до їх складу новітні фіскальні механізми та уточнюючи належність раніше відомих, враховуючи їх модернізацію в цілому і зміни окремих елементів. Так, до непрямих податків зараховують фіскальні монополії, індивідуальні (специфічні) акцизи, універсальні (загальні) акцизи (податок з обороту, податок з продажів (купівель), податок на додану вартість), мито. Розробляючи питання поділу прямих податків, як правило, використовують відомий підхід щодо вирізнення двох підгруп: особистих і реальних податків. До особистих включають подушний податок, прибуткові (з доходів фізичних осіб та з прибутків юридичних осіб), майнові податки, податки на спадщину й дарування, податки на здійснення окремих видів діяльності та реєстрацію. У складі реальних податків зазвичай наводять земельні, домові, промислові податки, податки на грошові капітали.

Слід зазначити, що саме завдяки справлянню різноманітних прямих податків тривалий час формувалися бюджети громадських союзів. Адже відомо, що прямі податки виникли значно раніше за непрямі, а деякі з них використовуються значно довше, ніж усі інші основні фіскальні інструменти. Відповідно, прямим податкам присвячувалися наукові розробки вчених-фінансистів як камералістичного, так і інших відомих напрямків. При цьому камералісти більше уваги приділяли конструюванню конкретних складових прямого оподаткування, тоді як інші представники фінансової науки зосереджувалися на з'ясуванні сильних і слабких сторін

⁴ *Озеров И.Х.* Основы финансовой науки. Вып. 1. — М.: Типография Т-ва И.Д. Сытина, 1917. — С. 252.

прямих податків, встановленні їх переваг над непрямими, обґрунтуванні доцільності застосування у складі податкових систем та необхідності реформування.

Зокрема, у XVII—XVIII століттях, коли фінансова наука лише започатковувалася як окремий від політичної економії напрямок пошуків, розгорнулася дискусія навколо оподаткування доходів від земель. Враховуючи саме такий об'єкт суперечки, можна стверджувати, що вона точилася довкола проблематики прямих податків. Відомий англійський теоретик і член парламенту Ч. Давенант виступив проти оподаткування землевласників, стверджуючи, що дохід від землі є єдиним чистим доходом, на який інші платники так чи інакше перекладають усі свої податкові зобов'язання. На цій підставі він обстоював думку про те, що основу податкової системи мають становити акцизи (на той час — індивідуальні) й мито, тобто непрямі податки. На противагу йому, відомий французький економіст і військовий (королівський маршал) С. Вобан висунув ідею запровадження королівської десятини, тобто єдиного поземельного податку на поземельні доходи. Таким чином, він пропонував усі відомі на той час прямі й непрямі податки замінити одним прямим.

У свою чергу, фізіократи, котрі теж вважали поземельний дохід єдиним чистим доходом, вважали за доцільне розглядати й використовувати його в ролі основного об'єкта оподаткування. Тобто були прихильниками застосування прямих податків.

У другій половині XVIII століття практично всі французькі економісти були переконані в необхідності рівномірного розподілу податкового тягаря між платниками та встановлення залежності між розмірами податків і доходами. Втім, це були лише загальні ідеї, які не трансформувалися в розробку конкретних фінансових механізмів. Свідчили ж вони про вподобання теоретиків стовно прямого оподаткування залежно від дохідного становища.

Фінансова наука XIX століття обґрунтовувала переваги прямих податків над непрямими з огляду на зручність їх застосування з точки зору як платників, так і держави. Вважалося, що механізми прямих податків є прийнятнішими для населення, оскільки дають змогу платникові підготуватися до виконання зобов'язань перед державою, чому сприяють заздалегідь відомі строки й розміри майбутніх платежів. Крім того, визначеність платежу породжує психологічне відчуття зв'язку особистих і державних інтересів, взаємозалежності реалізації власних очікувань та рівня забезпеченості держави й розвитку державного господарювання.

На думку науковців тих часів, держава повинна бути зацікавлена в розвитку прямого оподаткування, оскільки, по-перше, прямі податки характеризуються чіткістю визначення платника й об'єкта оподаткування, що спрощує контроль розрахунків та дає змогу оцінити майбутні надходження; по-друге, завдяки тому, що платники й об'єкти оподаткування відомі, з'являється можливість порівнювати обсяги вилучення приватних доходів із платоспроможністю населення та реалізовувати принцип справедливості, що має велике значення для державної політики в цілому.

У літературних джерелах того часу наводилися й інші вигоди, які могли отримати держава й населення від використання саме прямих податків. Наприклад, стабільність і надійність надходжень до бюджету. Статистика свідчила, що доходи від прямого оподаткування є рівномірнішими. Однак уже на початку ХХ століття було встановлено, що високою стабільністю надходжень характеризуються лише податки, справляння яких ґрунтується на зовнішніх ознаках об'єкта. Такі податки не залежать від рівня добробуту населення (навіть за його погіршення податок, як правило, залишається незмінним). В умовах посилення інфляційних тенденцій їх роль поступово знижувалася при збільшенні значення непрямого оподаткування. Згодом уже стало "...важко сказати, в якій групі податків амплітуда коливань у надходженнях ширша, й наведене вище твердження (про стабільність і надійність прямих податків. — *Авт.*) навряд чи відповідає дійсності, принаймні для нинішнього часу"⁵.

З появою так званого соціального напрямку в податкових фінансах, започаткованого А. Вагнером, актуальність наукових розробок у галузі прямого оподаткування особливо зростає, активно обґрунтовуються механізми прибуткового оподаткування.

Характеризуючи основні науково-теоретичні підходи А. Вагнера до проблеми оподаткування, слід насамперед зупинитися на сформульованих ним принципах, або вимогах до податків, якими утверджується соціальна складова та з яких впливають розробки інших авторів, присвячені саме прибутковому оподаткуванню. Крім того, що податки, на його думку, повинні надавати громадському союзу достатньо коштів для фінансування потреб, при цьому адекватно реагуючи на зміну економічної ситуації, ґрунтуватися на оптимальній базі та об'єктах, враховуючи можливість перекладання зобов'язань, бути різнобічно унормованими державою, поєднуючи в собі визначеність, зручність і економність справляння, їх застосування суспільством має слугувати налагодженню соціальної справедливості через забезпечення єдиних вимог і підходів до справляння, рівномірності вилучення доходів. "...У А. Вагнера на першому місці знаходиться соціально-фіскальний фактор, що свідчить про переорієнтацію з індивідуалістичних на державницькі позиції, з мікроекономічних на макроекономічні засади. Вагнер вбачав у податках не лише обов'язкові платежі для фінансування державних видатків, але й засіб згладжування соціальної нерівності доходів і багатств"⁶.

З досить короткого, але влучного формулювання основних правил, на яких мало б ґрунтуватися оподаткування, впливало абсолютно модерне уявлення проблеми. Отримавши його та озброївшись ним, послідовники змогли по-новому побачити елементи окремих податків, вибудувати їх фіскальні й регулюючі механізми.

⁵ *Озеров И.Х.* Зазнач. праця. — С. 256.

⁶ *Андрущенко В.Л.* Фінансова думка заходу в ХХ столітті: Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів. — Л.: Каменяр, 2000. — С. 154.

Через низку причин найпридатнішими для реалізації новітніх теоретичних постулатів виявилися саме прибуткові податки, що не так давно (для тих часів) з'явилися у фінансовій практиці.

Слід зазначити, що тема певної залежності величини податку від рівня доходів платника на той час була відомою та порушувалась ще в середньовічних трактатах і розробках на кшталт політекономічних, зокрема вже згадуваними французькими теоретиками XVIII століття. Та й ще раніше, наприкінці XVII століття, А. Сміт стверджував, що “підданці держави зобов'язані брати участь у підтримці уряду в міру своїх власних коштів, тобто відповідно до доходів, отримуваних ними під покровительством держави...”⁷. На початку XIX століття Д. Рікардо визначав податки як частину доходів (щоправда, від землі і промисловості, без конкретизації платника, але це відкривало можливості для подальшої персоналізації відносин оподаткування дослідниками). Пізніше, в середині XIX століття, Л. Штейн наголошував на тезі А. Сміта щодо внесення податків до бюджету громадянами відповідно до доходів. Дж. Ст. Мілль теж акцентував увагу на тому, що податки повинні бути рівномірними та справляти рівновеликий тиск на доходи платників. Щоправда, на додаток до ідеї А. Сміта він говорив про необхідність вилучень із оподатковуваних доходів для забезпечення першочергових потреб⁸. Утім, виходячи з подання більш ранніх авторів (до Вагнера) залежність податку від доходу може розглядатися та сприйматися нами переважно в економічній площині. Адже їхні висновки ще не доведені до постановки питання про соціальну справедливість у перерозподільних відносинах. А. Вагнер уже в самому визначенні сутності податків говорить про те, що вони є засобом зміни розподілу народного доходу⁹. Природно, що така постановка питання не могла не позначитися на подальших пошуках науковців-фінансистів, оскільки вона розширювала поле досліджень далеко за межі фіскальної ефективності й економічної доцільності. Більше того, вона спонукала пов'язати між собою всі три площини, в яких існує оподаткування та функціонують податки: ринково-економічну, державницько-фіскальну й соціальну, а також породжувала розуміння того, що лише в точках їх зіткнення можлива максимізація суспільної ролі та значущості податків і оподаткування.

На цьому ґрунті в лоні фінансової науки розгорілися жваві дискусії щодо варіантів конструкції прибуткових податків та забезпечення їх суспільно важливих ефектів. Необхідно відзначити, що вони розгорнулися з запізненням у порівнянні із введенням прибуткового податку 1842 року у Великобританії (не кажучи вже про попередній факт тимчасового запровадження цього податку у тій же країні у XVIII столітті). Це було пов'язано з тим, що сам факт практичного запровадження

⁷ Сміт А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Т. 3. — С.-Петербург: Типография Глазунова, 1866. — С. 185.

⁸ Милль Дж. Ст. Основы политической экономии. Т. 3. — М.: Прогресс, 1981. — С. 156.

⁹ Яроцкий В. Налоги // Энциклопедический словарь. Т. XX^A / Ф.А. Брокгауз, И.А. Ефрон. — С.-Петербург: Типография И.А. Ефрона, 1897. — С. 499.

податку більше був породженням “соціальних пристрастей, суспільної боротьби, ставши результатом політичної волі”¹⁰. Однак пізніше й у політиці, й у фіскальній практиці постала проблема вибору у множинному середовищі режимів оподаткування, можливості застосування яких потенційно надавав новий податок. Це і стало предметом наукової полеміки. Головним об’єктом дискусії, таким чином, було питання вибору між прогресивною і пропорційною системами прибуткового оподаткування.

Вважалося, що пропорційна система більше відповідає ідеології приватної власності, а прогресивна ґрунтується на передбаченні тимчасовості інституту приватної власності. Поряд із цим пропорційна система розглядалася як зручніша з точки зору техніки справляння. Попервах, в умовах нерозвиненості методики стягнення податку, її обстоювали економісти, які дотримувалися державницьких поглядів, тобто вважали, що в першу чергу треба розв’язати проблеми держави. Та з часом такі науковці через політичний тиск залишилися в меншості. Для більшості не стояло питання вибору системи оподаткування доходів: воно апіорі було вирішене на користь прогресивного. Надавалися різні обґрунтування такої позиції: від аргументації через принципи платоспроможності до використання (в ролі доведення) опису суб’єктивних почуттів і сприйняття вигід індивідами. Це давало можливість так чи інакше виправдати застосування прогресивного оподаткування доходів.

Загалом на початок ХХ століття були відомі аж 5 теоретичних напрямів, присвячених обґрунтуванню прогресії в оподаткуванні. І. Озеров групував їх таким чином: теорія податкоспроможності; теорія, що обґрунтовує прогресивність оподаткування із соціально-політичної точки зору; теорія спеціальної компенсації; теорія загальної компенсації; психологічна теорія¹¹.

Представники першої з перелічених теорій вважали, що головним і практично єдиним завданням оподаткування є отримання державою необхідних коштів. Задля цього слід враховувати платоспроможність громадян, оскільки саме від неї залежатимуть і обсяги акумуляції державних доходів, і регулярність надходжень. При цьому розподіл податкового тягаря вони визнавали справедливим лише в разі, коли сплачена сума для всіх платників означатиме однакову жертву, що можливо лише за умови прогресії в оподаткуванні.

Згідно з другою теорією існуючий економічний лад є несправедливим у частині розподілу багатства між індивідами та сприяє створенню умов нерівності. Отож держава повинна корегувати такий розподіл. І одним із інструментів корекції є прогресивний податок. У цьому й реалізується наведена вище ідея А. Вагнера.

Третя теорія проголошує пропорційне оподаткування найкращим інструментом забезпечення справедливості. Однак прогресія одного податку (прибуткового) розглядається як засіб досягнення пропорційності всієї системи податків. Річ

¹⁰ Андрущенко В.Л. Зазнач. праця. — С. 161.

¹¹ Озеров И.Х. Зазнач. праця. — С. 237.

у тім, що представники цієї теорії справедливо наголошували на регресивності не-прямих податків, а тому говорили про необхідність компенсувати її, аби забезпечити в середньому умови пропорційності (відновити пропорційність).

Четверта теорія, фундатором якої був американець Френсіс Уокер (Валькер), син відомого економіста Амази Уокера (Валькера), обґрунтовує прогресивне оподаткування доходів громадян із огляду на:

— недостатність державної активності в питаннях захисту громадян від насильства й шахрайства, що породжують майнову нерівність;

— вчинення державою різних дій і актів (війни, торговельні угоди, запровадження тарифів), що також призводять до майнової нерівності.

При цьому деякі громадяни зазнають збитків, а інші, навпаки, мають зиск. Ф. Уокер вважав прогресивне оподаткування засобом відплати за сприяння чи просто упушення з боку держави, що в результаті стали у пригоді окремим громадянам для накопичення багатства.

П'ята теорія фактично є спробою надання обґрунтувань на основі використання поняття корисності. Вона належить представникам австрійської школи політичної економії (Є. Бем-Баверк, Е. Сакс, Ф. Візер). Відповідно до неї прогресія прибуткового оподаткування обґрунтовується такими доказами:

1) чим більшим майном володіє особа, тим меншою для неї є гранична корисність кожної наступної одиниці цього майна (у психологічному сприйнятті), оскільки зі збільшенням коштів зменшується інтенсивність потреб, для задоволення яких ці кошти слугують;

2) враховуючи зниження граничної корисності кожної наступної одиниці майна, його багатий власник повинен сплатити більшу суму за державні послуги (себто суму податку), щоби гранична корисність такого платежу зрівнялася із граничною корисністю платежу немаєтного громадянина.

Наведене мало означати: що багатшим є громадянин, то вищий податок він має сплачувати на користь держави.

Слід визнати: дискусії, що розгорталися в політекономічних колах, мало що давали фінансовій практиці. Адже, обравши одну із систем (пропорційну чи прогресивну), поставало питання про конструювання конкретних елементів податку й механізмів його справляння. Це, як правило, ставало прерогативою практиків або (за рідким винятком) окремих науковців камералістичного спрямування.

Камералістика, зосереджуючись на проблемах управління державним господарством, у питаннях оподаткування своєю наближеністю до практики справляння фактично створила необхідне підґрунтя для адміністрування податків (у сучасному розумінні). Хоча ще із середини ХІХ століття відповідний науковий термін став рідко й обмежено вживатися — переважно через приєднання університетських курсів і кафедр до державних наук (наук державного управління), деякі напрямки камералістичних пошуків у окремих науках залишилися актуальними й донині, зокрема в податкових фінансах.

Так, широко відомими й, безперечно, корисними для розвитку прямого оподаткування були розробки земельних кадастрів. Вирізнялися дві основних лінії їх провадження, з яких викристалізувалися два типи кадастрів: парцелярний (французька лінія) та реальний (австрійська лінія).

Парцелярний кадастр ґрунтувався на фізичних розмірах ділянок та проведенні оцінки доходу кожної парцели, що могла бути вирізнена з-поміж інших за різними економічними чи юридичними ознаками, зокрема такими, як напрямок використання ділянки, право власності. Залежно від дохідності парцели ділилися на класи, за якими і провадилося оподаткування.

Реальний кадастр теж ґрунтувався на поділі земель на класи відповідно до дохідності, однак відправною точкою тут була продажна ціна всього маєтку (а не прибутковість парцел). Це спрощувало завдання оцінки дохідності, оскільки від оціночних комісій вимагалось не визначення доходів відповідно до призначення різних ділянок землі й перебування їх у власності різних осіб, а лише коригування показників доходів на основі продажних цін цілих маєтків.

Такі забезпечуючі камералістичні розробки із заглибленням у механізми справляння надалі спровокували дискусію стосовно побудови реальних і особистих податків, їх комбінування і взаємопроникнення. Власне, проблема полягала в тому, що для стягнення реального податку була зовсім не важливою величина чистого доходу платника. Максимум, що робилося в цьому питанні, — визначалася середня величина доходу або співвідношення доходів групи платників. Так, відмінність оціночних доходів землевласників за кадастровими даними слугувала підставою для визначення пропорцій їх оподаткування. Проте особисте оподаткування тих самих землевласників вимагало знання абсолютної величини чистого доходу платника (в тому числі від землеволодіння), його витрат і боргів, сімейного стану тощо. Були спроби врахування цих складників і при реальному оподаткуванні, однак реалізувалися вони частково (через специфіку побудови механізмів реальних податків), що спричиняло недотримання принципів справедливості й відповідні наслідки для перерозподільної системи, конкурентного середовища, фіску. Поряд із цим завзято обґрунтовувалися перехідні форми реальних податків у особисті. Приклад — оподаткування капіталу, задля якого визначалися обсяги абсолютного доходу, суми витрат і боргів, розраховувалися неоподатковувані мінімуми та прогресивна шкала. Таким чином, здійснювалося взаємопроникнення двох видів прямих податків. Воно не мало ніяких закономірностей, а камералістичні обґрунтування надавалися епізодично — за потребою або владним запитом. Підтвердження цьому знаходимо в І. Озерова: “Перехід цей (реальних податків у особисті. — *Авт.*) відбувається, звичайно, без будь-якої правильності, зигзагами, а тому реальні податки у процесі розвитку можуть комбінуватися по-різному”¹².

¹² Озеров І.Х. Зазнач. праця. — С. 263.

У результаті набув поширення порядок визначення того чи іншого реального податку з урахуванням дохідності майна (середньої чи відносної). Він склався переважно під впливом чинника технічної зручності у практичному застосуванні (особливо щодо простоти підрахунків, контролю діяльності державних службовців та ухилення платників від сплати) та полягав у створенні оцінок об'єктів і джерел податків за зовнішніми ознаками. Зокрема, у XIX столітті для торгівлі такими були: розміщення торгової точки та її розрахункові середні прибутки, величина заробітної плати найманих працівників та їх чисельність. Для землеволодінь використовувався поділ земель на класи залежно від розміщення щодо ринків збуту сільськогосподарської продукції, показників урожайності й динаміки цін за низку років.

Проблема оцінки дохідних джерел і об'єктів оподаткування була виокремлена камералістами в самостійний напрямок пошуків, який за нинішньою термінологією може розглядатися як складова адміністрування податків. Загальну схему розвитку оціночних операцій у прямому оподаткуванні можна подати таким чином:

при справлянні податку з особи без урахування її доходів оцінка об'єкта полягала у проведенні перепису населення. Для цього розроблялися спеціальні методики, покликані забезпечити єдність облікових підходів;

при справлянні податку із сукупного майна особи проводилася оцінка майнового стану платника, для чого застосовувалися клятвені заяви в поєднанні з каральними заходами за порушення клятв, контрольні майнові описи (цензи);

при поділі майнових податків на види почали розробляти різні оціночні реєстри й підходи: кадастри, системи податкових коефіцієнтів тощо.

Розвиток оціночних операцій відбувався в напрямку забезпечення комбінованих форм оподаткування, що виникали в результаті взаємопроникнення механізмів реальних і особистих податків. Утім, поступ економіки й виникнення нових умов господарювання поступово викривали недоліки таких перехідних форм оподаткування. Наприклад, стало неможливим розширене відтворення без застосування кредитних ресурсів. Останнє спричиняло процентні витрати й боргові зобов'язання тих же землевласників. При розрахунку податку з них виникає суперечність: дохід оціночний, а борги й витрати — абсолютні... Розв'язання проблем камералісти вбачали в заміні вирахувань боргів і витрат на знижки з оцінок. Але це було тимчасове рішення, яке лише наближало до необхідності обліку абсолютних доходів з усіх джерел, визначення чистого доходу, а не дохідності за зовнішніми ознаками.

Аж до кінця XIX століття досить активно велися суперечки щодо того, чи варто орієнтувати пряме оподаткування на окремі джерела за зовнішніми ознаками або ж доцільно розробити більш узагальнені підходи. Спочатку і для держави, і для платників було зручнішим справляння за зовнішніми ознаками об'єктів і дохідних джерел. Однак через необхідність застосування прогресивної шкали й неоподатковуваних мінімумів ставлення до такої форми організації справляння врешті-решт змінилося. Таким чином, на перший план у практиці вийшли особисті податки, а у фінансовій науці політекономічні дискусії про прогресію прибуткового оподат-

кування поступово почали трансформуватися в обґрунтування конкретного рівня ставок, розрахованого на основі прогностичних методик у поєднанні з інтуїтивними методами й методами експертних оцінок.

Протягом усього ХХ століття точилися наукові суперечки стосовно рівня прогресії у шкалі ставок, аж поки в 90-х роках у Колумбійському (США) й Кембріджському (Великобританія) університетах не було з допомогою розрахунків обґрунтовано необхідність повернення суспільства на постіндустріальній стадії його розвитку до пропорційного прибуткового оподаткування населення за зниженими ставками (Уільям Вікрі та Джеймс Мерлі). Метою такого кроку проголошувалося стимулювання найповнішого розкриття потенціалу індивідів. “Роботи Мерлі й Вікрі підтвердили висновок, що високі податки змушують платників діяти і працювати суттєво нижче своїх потенційних можливостей, звужуючи тим самим економічну базу оподаткування та знижуючи доходи фіску”¹³.

Паралельно в тому ж ХХ столітті здійснювалися камералістичні (хоч офіційно їх так уже не іменовали) обґрунтування варіантів адміністрування прибуткових податків. На перший план виходить деклараційний спосіб справляння як єдиний можливий для визначення абсолютних (а не оціночних) обсягів оподатковуваних доходів. Обґрунтовується перехід від бюрократичної оцінки податкоспроможності до партнерської участі представників фіску і платників у організації процесу оподаткування. Об’єктивним чинником цього переходу було ускладнення економічного життя суспільства, за якого державні служби самостійно вже не могли проводити повномасштабні оціночні операції. Засобом його забезпечення стали відкритість процесів і публічність оподаткування, необхідність яких також була доведена науково.

Розвиток прибуткового оподаткування юридичних осіб зумовив обґрунтування ще й специфічної системи обліку доходів і витрат підприємств, їх декларування й порядку адміністрування податку на прибуток. Однак основних теоретичних принципів побудови й функціонування підсистеми прямих податків це не змінило. Основа механізму справляння таких податків вибудувалася в нині чинному варіанті.

Разом із тим слід зазначити, що саме по собі поняття механізму (механізмів) прямих податків не знайшло достатнього обґрунтування у фінансовій теорії. Зважаючи на вживаність даного терміна, пропонуємо звернутися до проблеми його визначення.

Термін “механізм” запозичено з техніки, а згідно з його першим визначенням це сукупність тіл, які обмежують свободу руху одне одного настільки, що всі точки такої системи здатні описувати тільки цілком визначені криві (траєкторії) та за даної швидкості однієї з точок швидкості і прискорення всіх інших точок є цілком визначеними¹⁴.

¹³ Андрущенко В.Л. Зазнач. праця. — С. 165.

¹⁴ Энциклопедический словарь / Ф.А. Брокгауз, И.А. Ефрон. — С.-Петербург: Типография И.А. Ефрона, 1897.

Економічні механізми за аналогією розглядаються як: “1. послідовність стадій, процесів, які собою визначають певну дію, явище; 2. система, устрій, який визначає порядок певного виду діяльності”¹⁵. Відповідно, фінансовий механізм — “це сукупність форм і методів, із допомогою яких забезпечується здійснення широкої системи розподільчих відносин, утворення доходів і накопичень, створення й використання централізованих і децентралізованих фондів грошових коштів”¹⁶.

Останнє визначення, на базі якого можна було б формувати поняття податкового механізму й механізму прямих податків, видається нам не надто вдалим, оскільки не надає відповіді на питання: сукупність форм і методів чого саме мається на увазі?

Виходячи з викладеного щодо розвитку теоретичних обґрунтувань прямих податків, можна дійти висновку, що їх функціонування в суспільстві базується на використанні визначених елементів цих податків та форм і методів їх приведення в дію. Тому під механізмом прямих податків ми пропонуємо розуміти взаємодоповнюючу сукупність їхніх елементів, а також форм і методів зовнішнього приведення в дію цих елементів.

Одночасно слід зауважити: зовнішнє приведення в дію елементів податків може розглядатися як власне справляння податків, або процес оподаткування. У цьому контексті нам відома одна зі спроб трактування механізму прямого оподаткування як “сукупності цільових заходів, спрямованих на досягнення глобальної мети державної системи оподаткування при максимально ефективному використанні законодавчо встановлених способів обрахування і справляння прямих податків”¹⁷. З автором можна погодитися за змістом викладеного.

Отже, як бачимо, період об’єктної спрямованості теоретичних пошуків різних відгалужень фінансової науки, зосереджених на конструюванні механізмів функціонування і справляння прямих податків, був тривалим. На нашу думку, надання узагальнюючих дефініцій механізму прямих податків і механізму прямого оподаткування слугуватиме систематизації відповідного напрямку досліджень у майбутньому.

¹⁵ Малый экономический словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. — М.: Ин-т нов. экономики, 2000. — С. 402.

¹⁶ Там само.

¹⁷ Лащак В.В. Посилення регулюючої і стимулюючої функцій механізму прямого оподаткування суб’єктів ринкової економіки: Автореф. дис. на здобуття наук. ст. канд. екон. наук за спеціальністю 08.04.01 — фінанси, грошовий обіг і кредит / Інститут регіональних досліджень НАН України. — Л., 2006. — С. 3.