

Ретроспективний аналіз розвитку податків на споживання

У статті проаналізовано історію становлення та розвитку податків на споживання. Автор акцентує увагу на специфічних рисах процесу їх справляння у минулому та новітніх тенденціях міждержавного регулювання.

В статье проанализирована история становления и развития налогов на потребление. Автор акцентирует внимание на специфических чертах процесса их взимания в прошлом и новейших тенденциях межгосударственного регулирования.

The article is devoted to the analysis of the history and development of consumption taxes. The author emphasizes the specific features of the process, the tax collection in the past and new trends of the international regulation.

Постановка проблеми. Розвиток податків на споживання історично датується набагато раніше, ніж їхні науково-теоретичне обґрунтування. У зв'язку з цим актуальним є дослідження процесу становлення цих інструментів акумуляції доходів держави, оскільки практика справляння не завжди може відповідати ідеальним теоретичним підходам та обґрунтуванням, а конструювання новітніх механізмів вимагає врахування позитивів та недоліків минувшини.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Питанням ретроспективного аналізу оподаткування присвячували свої праці відомі дослідники минулих часів та сучасності: І.Х. Озеров, Й.М. Кулішер, Л.В. Ходський, В.М. Федосов, В.Л. Андрущенко, В.М. Мельник, Ф.О. Ярошенко та ін. У наявних публікаціях розглядаються основні тенденції розвитку податкових систем, недоліки та переваги тих чи інших фіскальних механізмів тощо.

Однак, на нашу думку, для ґрунтовної розробки напрямів використання податків на споживання у новітніх умовах необхідною є систематизація матеріалів щодо історичного досвіду саме їх справляння, що і є **метою** даної **статті**.

Виклад основного матеріалу. Серед податків на споживання найдавнішу історію має мито (хоч ранні фінансові розробки більше стосувалися індивідуальних акцизів). Мито спочатку мало виключно фіскальне призначення, через що діапазон його застосування не обмежувався перетином державних кордонів. У Давньому Вавилоні воно справлялося за проїзд шляхами та через мости; у Давньому Єгипті – при перетині кордону та при в'їзді до міст [1, с. 144]. Міста-держави Стародавньої Греції оподатковували митом морські судна, що заходили в їхні порти, товари при провізії через морські ворота у портах та через сухопутні кордони, товари, що знаходилися на зберіганні у спеціально відведених для цього місцях.

Стародавній Рим, крім усіх зазначених видів, справляв мито і при перетині кордонів окремих провінцій [3, с. 29]. Римські мита довго зберігалися в нових державних утвореннях після розвалу імперії і відігравали провідну фіскальну роль.

Середньовічна Франція практикувала митне оподаткування як на зовнішніх кордонах, так і на кордонах своїх провінцій. Крім того, тут існувало мито за використання сільськогосподарської землі, яке справлялося з селян.

Виключна фіскалізація мита у характеризовані вище часи (давні та середньовічні) призвела до безсистемності його розвитку у відповідний період: залежно від бюджетних потреб запроваджувалися все нові й нові правила справляння, засновані на використанні грубої державної сили і диктату. Окремі можновладці встановлювали навіть штучні перепони на шляхах купців, щоб під виглядом необхідності їх подолання справляти плату; вигадувалися послуги, за які також передбачалося мито. Лише після початку експлуатації багатств Нового Світу, відкритого у кінці XV століття, бурхливий розвиток світової торгівлі спричиняє посилення міждержавного економічного суперництва і дає імпульс до використання мита в якості одного з інструментів цієї конкурентної боротьби. Починається ціла епоха протекціоністської митної політики.

Протягом більш як ста років в Європі запроваджувалися розрізнені державні рішення щодо мит, спрямованих на захист національних економічних інтересів. Лише у XVII столітті вперше у Франції за часів короля Людовіка XIV міністр Кольбер ініціює та очолює роботу з підготовки єдиного протекціоністського митного тарифу [6, с. 340]. Це був приклад, що поступово переконав інші держави в необхідності аналогічних дій.

З XIX століття у зв'язку зі зміною економічних умов та частково під впливом (інколи і під тиском) Великої Британії, що першою сповідувала фритредерство, європейські держави починають поступово змінювати свої яскраво протекціоністські митні тарифи, помітно пом'якшуючи їх. Надалі мито стає об'єктом міждержавного політичного та економічного торгу. Воно все частіше починає виступати предметом міждержавних договорів зі взаємними поступками. Прикладами цього багата історія всіх країн.

Зокрема, Німеччина ще на початку XIX століття відрізнялася слабкістю промислового розвитку через свою державну роздробленість. Але у період 1819–1830 років Пруссія заключає серію договорів з дрібними німецькими державами, за якими в їхніх стосунках скасовується мито. Так само вчиняють Баварія та Вюртемберг, Саксонія, Ганновер, Брауншвейг та ін. Утворюються Пруський, Середньонімецький та Південнонімецький торговельно-митні союзи, які до 1834 року об'єднуються в єдиний Німецький митний

ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

союз [4, с. 402–403]. Досить швидко це дає свої плоди у вигляді промислового розвитку. Відчувши конкурентні переваги, Німеччина з 1865 року розпочинає реальні кроки у напрямі фритредерства, скасувавши мито на хліб і муку. Однак уже з 1879 року вона відновлює це мито під впливом сильної конкуренції зі США, які заповнили Європу фермерською продукцією. Надалі об'єднана Німеччина починає користуватися даним податком як засобом боротьби зі своїм тогочасним ворогом – Росією. Вона робить знижки для більшості своїх торговельних партнерів (Австро–Угорщини, Італії, Румунії, США, Сербії), крім Росії. А у 1894 році це питання стає предметом торговельного договору з Росією, за яким німці, в обмін на просування своїх інтересів, знижують мито на російську пшеницю, жито, кукурудзу, овес і муку. Але у 1902 році, щоб схилити Росію до укладення нового торговельного договору, Німеччина знову підвищує мито на вказані товари. Причому робить це в одну ніч (з 13 на 14 грудня 1902 року) [4, с. 404].

Сполучені Штати Америки спочатку практикували політику митно–тарифного захисту від британської та загальноєвропейської конкуренції. Ще в останньому десятиріччі XIX століття відбувалися значні підвищення мита на вовну і вироби з неї (зокрема, білль М.–Кінлея 1890 року, білль Дінглея 1897 року). Але вже на початку XX століття промисловість США настільки розвинулася, що необхідність в жорсткому протекціонізмі відпала. «Останнім часом (1910–1917 роки. – Авт.) усе більше і більше в Америці лунають голоси за зниження мита та за укладення торговельних договорів з європейськими країнами, адже американській промисловості немає підстав боятися конкуренції, а разом з тим із заповненням внутрішнього ринку вона потребує іноземних ринків; ці ж іноземні ринки відкриваються для неї тільки при за умови взаємних поступок у себе» [4, с. 402].

У Російській імперії за часів Петра I за окремими напрямками було запроваджено протекційний тариф. У подальшому мита часто змінювалися, причому дуже різноспрямовано, без чіткої лінії урядової політики: вони набували то фіскального характеру, то в деяких аспектах протекційного, то відверто заборонного, то фритредерського. Зокрема, у 1822 році при загальній відсталості російської економіки взагалі і промисловості зокрема, з незрозумілих причин Росія запроваджує митний тариф на засадах фритредерства. В результаті «значне зниження мита на товари, які вироблялися в Росії (і конкурували з привозними. – Авт.), спричинило відчутні збитки промисловості, особливо льняній, так що вже наступного року довелося знову повернутися до охоронно–заборонної політики» [6, с. 347]. Особливості російської економіки та політики так і не дали змоги перейти до вільної торгівлі. З початку XX ст. події на Далекому Сході спричинили зростання військових витрат, через що згідно з царським указом від 21 липня 1900 року мито на досить широкий перелік товарів підвищувалося на 10–50% та більше [6, с. 353]. У комплексі з іншими це також стало причиною згаданих ви–

ще різних митних дій Німеччини стосовно Росії у 1902 році. Отже, в питанні лібералізації митної політики на початку XX століття Росія стала винятком із правила.

У подальшому в XX столітті в світі з'являються та активно розвиваються якісно нові міжнародні митні організації (об'єднання), в рамках яких координується митна політика груп країн. Найпотужнішою з них сьогодні є Світова організація торгівлі (СОТ) (хоч профіль її не лише митний). У результаті мито поступово втратило своє бюджетне значення і використовується переважно з метою регулювання економіки.

Історія індивідуальних акцизів також заглиблюється у віки та багата різноманітними повчальними рішеннями правителів і урядів різних держав. Літературні джерела свідчать, що з початку свого існування і практично до XVII–XVIII століть вони, як і більшість інших податків, запроваджувалися виключно з метою наповнення бюджету. Саме цим і пояснюється той факт, що індивідуальні акцизи старалися розповсюдити на товари найширшого вжитку. Природно, що в тогочасних умовах досить низького рівня життя населення, основну частку в них складали товари першої необхідності. Отже, серед різноманіття об'єктів оподаткування були хліб, сіль, чай, цукор, сірники, свічки та олії для освітлення. При цьому, якщо цукор у ті часи інколи відносили до предметів розкошу (його споживали лише заможні класи), то справляння податку при реалізації сірників не мало сьогодняшнього обґрунтування природоохоронними цілями – тоді така проблема не відзначалася відповідною гостротою. Та й зараз виникає сумнів щодо її ролі для використання індивідуального акцизу – адже за такою логікою його потрібно було б запровадити стосовно будь–яких виробів з дерева.

Поряд із зазначеним, оподатковувалися спиртні напої, послуги розважальних закладів (трактирів, шинків тощо), пізніше – тютюн, а з XIX століття – нафтопродукти (нафтові олії для освітлення, гас, тощо), транспортні послуги залізниці, окремі страхові послуги. При цьому справляння податку з тютюну та спиртного, яке нині обґрунтовується необхідністю обмеження попиту на шкідливі продукти, у ті часи перш за все підпорядковувалося фіскальній меті, яка максимально реалізовувалася завдяки масовому споживанню відповідних товарів.

Перші індивідуальні акцизи мали фіксовані ставки. Вони встановлювалися у твердій сумі з одиниці виміру натуральної товарної маси.

Одним із товарів першої необхідності, на який індивідуальний акциз справлявся чи не найдовший історичний період, була сіль. Літературні джерела початку XX століття свідчать, що розподіл податкового тягаря в результаті оподаткування солі був нерівномірним. Це було пов'язано з тим, що споживання даного продукту абсолютно не залежить від матеріальних статків конкретної людини. Оригінальними фактами з цього приводу користується професор І.Х. Озеров: «...кожен відчуває необхідність в одній і тій же кількості солі для підтримки власного здоров'я, навіть більше того – бідні класи потребують більшу кількість солі, адже вони харчу–

ються переважно рослинною їжею, а в рослинній їжі вміст солі визначається дуже незначною часткою процента, поряд з якою в сирому м'ясі її вміст визначається 3%, у вареному – 1%. За розподілом податкового тягаря серед населення соляний податок є найгіршим різновидом поголовного податку, і якщо останній викликає проти себе протести та все більше і більше сходить зі сцени, то не менше критики викликає проти себе і соляний податок, але він має одну важливу перевагу на свою користь з точки зору фінансової техніки, а саме зручності справляння – завдяки цьому він і до цих пір (початок ХХ століття. – Авт.) утримується в деяких податкових системах» [4, с. 505].

Зручність і дешевизна справляння соляного акцизу обумовлювалася тим, що традиційно місць виробництва солі в кожній країні відносно небагато, а тому процес реалізації порівняно легко контролювався. Поряд із цим більш багаті сіллю держави штучно обмежували кількість місць виробництва (наприклад, Франція у 1885 році визначила всього 22 спеціалізованих підприємства). Щоб при цьому додатково наростити надходження до бюджету та звузити підпільну торгівлю, запроваджувалися методи адміністративного впливу на споживачів: Пруський та Французький уряди запровадили в своїх країнах конскрипцію солі (нормативну кількість, яку кожна особа повинна була купити обов'язково на рік у розрахунок на людину та на кількість худоби в господарстві). В Пруссії населення навіть було зобов'язане вести спеціальні книги, в які заносилися придбання солі і таким чином вівся облік виконання відповідних норм.

З часом важливість солі стала відчутно виявляти себе не лише у індивідуальному споживанні, а й у сільськогосподарському та промисловому. Наприклад, значний обсяг цього продукту споживається великою рогатою худобою. Він також використовується для виробництва добрив та соди. Промисловий протекціонізм у ХІХ столітті спричинив рішення ряду держав про відміну соляного акцизу на поставки солі на зазначені цілі. Серед них були Пруссія, Італія, Австрія. Але ці держави стикнулися з проблемою ухилення від оподаткування: під виглядом солі для промислового споживання провадилася реалізація і на інші потреби. Виникає завдання посилення адміністрування цього податку. Рішення були досить різноманітними: наприклад, у Пруссії сіль для годування худоби змішували зі смолою, роблячи її непридатною для харчування людей; Австрія та Італія оголосили державну монополію на видобуток солі (хоч соляна регалія існувала практично в усіх європейських країнах у середньовіччі, але потім вона була відмінена і до питання її часткового або повного поновлення поверталися час від часу ті чи інші держави).

Однак ухилення зростали, а обсяги податкового охоплення оборотів з реалізації невпинно скорочувалися. Поряд із зазначеним саме в ХІХ столітті посилюються робітничі рухи, які звертають увагу не на несправедливість цього податку щодо небагатих споживачів солі. Уряди змушені були вдатися до поступок, які, враховуючи зниження фіскальної ефективності

податку, не були вже суттєвою бюджетною проблемою. Соляний акциз поступово відмінюється. Одними з перших стосовно прийняття такого рішення стали Велика Британія та Росія. Офіційне обґрунтування відповідної ухвали у Британії зводилося до необхідності стимулювання хімічної промисловості і посилення соціальної політики. В Росії при скасуванні податку у 1880 році також згадували соціальну політику, але іншою складовою доведення було сприяння розвитку аграрної сфери. «Землеробський характер країни, переважання у складі харчів нашого (російського. – Авт.) населення рослинних компонентів обумовлює велику потребу у нас в солі. Взагалі встановлено, що в тих місцевостях, де є солончаки на вигонах і пасовищах, вівці відрізняються зростом, здатністю до нагулу та доброю якістю м'яса і шкіри» [4, с. 507].

Індивідуальний акциз на сірники виник значно пізніше соляного податку, оскільки і сам об'єкт як продукт виробничої діяльності і масового споживання отримав розповсюдження в ХІХ столітті. Наприклад, у Російській Імперії цей податок було запроваджено у 1848 році, а в Німеччині – лише в 1909 році.

Податок на сірники виявив потужний дерегулюючий вплив на відповідну промислову галузь, оскільки призводив до суттєвого подорожчання товару, що за всіма даними був дешевим. Однак велика потреба урядів у коштах вимагала обґрунтувань його існування. Лише Німеччина приводила докази, пов'язані із шкідливістю виробництва. Але це стосувалося зовсім не докілья. Тогочасні сірники містили фосфор, який справляв украй негативний вплив на здоров'я робітників сірникових фабрик. Однак, запровадження акцизу суттєвого впливу на виправлення ситуації не справило, аж поки уряд не прийняв рішення про купівлю патенту на виробництво безфосфорних сірників у Швеції (патент Швінінга) і надання його безкоштовно фабрикантам. Тоді з'явилося виправдання, що акциз потрібен саме для фінансування таких заходів, як то купівля патенту.

Росія, маючи у себе вже в кінці ХІХ століття виробництво і фосфорних, і безфосфорних сірників, з метою обмеження продукування перших просто підняла податок на них удвічі (1892). За 15 років в Імперії залишилася лише одна фабрика по виробництву фосфорних сірників і вісім – поєднували випуск обох видів продукції. Інші 180 заводів випускали лише безфосфорні сірники. З цього моменту залишилася виключно фіскальна мета існування податку. Оскільки ж вона, незважаючи на усілякі вуалізації, завжди була головною, то увесь період справляння сірникового акцизу представники фіску опікувалися перш за все питаннями максимізації надходжень. Для цього необхідно було виключити підпільні обороти та встановити контроль за виробниками. Найбільшу проблему у цьому аспекті в усіх країнах являли дрібні виробники. Росія, враховуючи зазначене, обрала курс на укрупнення фабрик. Для цього було прийняте рішення про зобов'язання виробників викуповувати пакування для сірників на суму, не меншу граничної (1500 рублів на рік). Такі обсяги могли собі дозволити лише великі фабриканти. Отже, кількість фабрик з 1887

ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

по 1906 рік скоротилася у 3,5 раза (в тому числі в результаті поглинання та об'єднання), що спрощувало контроль за ними. Їхні ж потужності дозволяли задовольнити існуючий попит. Такий шлях обрали не всі держави: наприклад, Франція запровадила державну монополію на сірники, виключаючи таким чином ухилення від оподаткування.

За час існування сірникового акцизу було запропоновано багато різних варіантів його виправдання. Крім наведених використовувалися аргументи щодо обмеження споживання товару з метою скорочення кількості випадків необережного ставлення, яке спричиняє пожежі. Останнім з обґрунтувань є переслідування природоохоронних цілей європейськими державами. Однак, на нашу думку, і воно не переконливе, бо, як зазначалося вище, з природоохоронною метою (обмеження вирубки лісів) слід було б оподатковувати усі без винятку вироби з дерева.

Нафта також є одним з відносно пізніх об'єктів оподаткування. З кінця XIX століття розвиненими державами було запроваджено індивідуальні акцизи на нафтові олії для освітлення та гас. Оскільки споживання цих товарів також мало залежало від доходного становища споживача, то спочатку вважалося, що, як і у випадку з хлібом та сіллю, оподаткування нафти має лише негативні наслідки через нерівномірний розподіл податкового тягаря. Але бюджетний ефект свідчив на користь його збереження.

З початку XX століття почали виникати проекти щодо виправлення ситуації: у зв'язку із зростанням промислового споживання відходів газового виробництва – мазуту – з'явилися рекомендації стосовно здійснення переходу на оподаткування усіх нафтопродуктів, що дало б можливість не лише добитися зростання надходжень, але й більше розподілити податковий тягар між різними верствами населення – споживачами.

У результаті еволюції промисловості та нафтового акцизу, серед основних об'єктів оподаткування стали фігурувати бензини. Як основне обґрунтування використовуються переважно екологічні аргументи. Хоч слід визнати, що в країнах, де автомобілі вважаються звичайним засобом пересування, цей акциз також може характеризуватися негативним ефектами в частині рівномірності розподілу податкового тягаря між середнім класом та заможними людьми. Тому і в даному випадку вирішальне значення мала бюджетоутворююча ефективність даного індивідуального акцизу.

Акцизне оподаткування цукру теж розпочалося у XIX столітті (у Франції – в 1837 році; в Росії – в 1848). На перших етапах, коли це був продукт для споживання заможними верствами населення, вважалося, що відповідний податок слугує налагодженню соціальної справедливості. Пізніше ж, коли цукор став доступним для всіх, як і в деяких охарактеризованих вище випадках, визнавалася непридатність такого об'єкта оподаткування з точки зору розподілу податкового тягаря. Але зручність справляння та постійне розширення попиту практично гарантували високі надходження, що й виявилось основним чинником розвитку цього податку.

Еволюція оподаткування цукру породила використання різних способів: справляння на основі обсягів переробленого цукрового буряка, на основі попередньої оцінки випуску виходячи з продуктивності техніки, на основі визначення обсягів отриманого з буряка цукрового соку, на основі обсягів готового продукту.

Батьківщиною першого способу стала Франція. Однак саме тут і було встановлено основний недолік такого справляння: оподаткування без врахування процента цукристості буряка означало нерівномірність податкового тягаря для різних фабрик, сировина яких була неоднаковою.

Недосконалість другого способу полягала у можливих втратах фіску при здійсненні прихованих технічних модернізацій. Третій спосіб виявився невиправдано складним для податкового контролю. Тому з часом як основний спосіб справляння почали використовувати оподаткування за обсягами виробленого цукру.

Цукровий акциз демонстрував зростання надходжень. Але вже на початку XX століття практично в усіх європейських державах постало питання його скорочення. Воно було спричинене кризою сільського господарства та перевиробництвом цукру. Ця проблема супроводжувала цукровий акциз практично всю його наступну історію аж до відміни багатьма державами.

Лише два види товарів, запровадження індивідуального акцизу на які із самого початку і беззаперечно могло обґрунтуватися шкідливістю споживання, являють тютюнові вироби та спиртні напої. Перш за все вони не є необхідним споживчим продуктом, тому не могло вестися ніякої мови про розподіл податкового тягаря між споживачами і його справедливості. Однак і тут є підстави вважати, що головною причиною введення податку була фіскальна. Доказом слугує історія тютюнового акцизу.

Тютюн в Європі використовується з XVI століття в медичних цілях. Уряди і церква з самого початку добре розуміли його шкідливість і категорично забороняли будь-які інші види споживання. Однак саме «фіскальні інтереси змусили зняти з тютюну заборону, і в ньому було віднайдено одне з потужних джерел коштів для бюджетів» [4, с. 455].

Природно, що в такому випадку особлива увага приділялася розробці різних способів справляння податку з тютюну. Перший із них було прийнято в Англії. Урядом цієї держави було визнано, що немає достатніх засобів ефективно контролювати виробництво тютюну. Зате географічне положення країни відкриває усі можливості оподаткування його імпорту. Тому на перших етапах і аж до XIX століття в Англії було повністю заборонене внутрішнє виробництво тютюну. Другий спосіб було використано Францією та Австро-Угорщиною. Тут за високими ставками оподатковувався імпорт тютюну, а в середині країни дозволялося його неоподатковане виробництво (з державною монополією на переробку). Це вимагало контролю за внутрішнім виробництвом, щоб вирахувати відповідні операції і не допустити розвитку

тіньового ринку. (Система ґрунтувалася на низці нормативних вимог. Право вирощування тютюну надавалося лише окремим департаментам і тільки за умови, що його збір буде не менше 100 тис. кг (в іншому випадку адміністративні витрати по контролю за вирощуванням не виправдовувалися). Щорічно департаментам повідомлялися площі посівів. Кожна плантація мала бути не меншою 20 ар. Точно визначалася кількість рослин на гектар. Увесь обсяг урожаю підлягав здачі за цінами, визначеними наперед на початку року. Право вирощування насіння мала лише адміністрація. Плантаторам для контролю відпускатися певна кількість насіння виходячи з площі посівів. До посівів пред'являлося ряд обов'язкових вимог, що мали слугувати забезпеченню контролю: посадка рослин по прямій лінії, заборона змішаної посадки з іншими рослинами, достатня відстань для проходження між рядками, перевищення нормативної кількості рослин не більше, ніж на 3% (для заміни рослин, що пропали), дотримання кількості листків на рослинах у межах 6–9 штук). Третій спосіб був характерний для німецьких держав. Вони оподатковували увесь тютюн: і ввезений, і вироблений у себе. При цьому податок міг розраховуватися з кількості зібраного врожаю (прусска система 1819–1827 років) або виходячи з площі посіву (Пруссія після 1828 року, Саксонія, Ольденбург, Люксембург, Гессен). Четвертий спосіб передбачав розрахунок податку на основі обліку кількості рослин на засіяній площі. П'ятий – оподаткування на основі кількості зібраного врожаю з урахуванням його сорту і якості. Шостий – оподаткування «фабриканта», тобто вже переробленого тютюну. Останній спосіб використовується до нинішнього часу. На ранніх етапах з метою забезпечення контролю його поєднували з так званим «бандерольним збором» (на продукцію наклеювалися певні види бандеролі залежно від якості і вартості товару).

Деякі країни використовували комбінації зазначених способів справляння податку на тютюн. Наприклад, Російська імперія в кінці XIX – на початку XX століття дозволяла кругом вільне вирощування тютюну, крім території Польщі. У Царстві Польському акцизним управлінням контролювалися площі посівів, складування і продаж урожаю. Для всіх регіонів країни перевезення листового тютюну по Імперії дозволялося лише за особливими документами (щоб виключити тіньовий обіг продукції). Оподаткування ґрунтувалося на обсягах готової продукції переробки і провадилося за бандерольною системою. З метою спрощення контролю, в Росії реалізовувалася політика концентрації тютюнового виробництва: фабриканти мали викупити бандеролі на суму, не менше граничної (у різні періоди від 4000 до 6000 руб. на рік), що виключало можливість існування дрібних виробників.

Еволюція форм справляння тютюнового акцизу відбувалася у наведеній послідовності зміни способів розрахунку податку. Останній спосіб оподаткування (згідно обсягів кінцевої продукції переробки) у сучасності став всезагальним, лише бандеролі були замінені акцизними марками. Ставки

тютюнового акцизу пройшли еволюцію від фіксованих до процентних і змішаних.

Індивідуальний акциз на спиртні напої є одним із найдавніших. Акцизне оподаткування спиртного, як і тютюну та ін., спочатку обґрунтовувалося виключно з точки зору фіскальних інтересів держави. «Оподаткування спирту отримало велике розповсюдження у всіх країнах. Це пояснюється деякими властивостями самого об'єкта оподаткування: його розповсюдженістю, сконцентрованістю виробництва в невеликій кількості крупних підприємств, чим полегшується нагляд за справлянням, і тим, що спирт не є предметом споживання першої необхідності» [4, с. 466]. Середньовічній історії багатьох країн відомі навіть випадки формування позитивної суспільної думки стосовно споживання алкоголю, що, очевидно, робилося з метою створення умов для нарощування доходів держави від відповідного податку чи від «питної монополії». Наприклад, у Росії така пропаганда отримала розповсюдження в тому числі через книги, на що непрямо (посилаючись на роботи Бера та Прижова (зокрема, «Історія кабаків у Росії»)) вказує І.Х. Озеров: «В Росії пивоваріння було здавна відоме, і в піснях слов'яни оспівували брагу хмільну, пиво, мед і квас медовий, і збиралися вони на ігрища, братчини, піри та бесіди чесні. Біля питва братські сходилися людина з людиною, сходилися чоловіки і жінки, і, скріплене веселощами та любов'ю, рухалося вперед соціальне життя народу, виникали братчини; питні заклади робилися центром суспільного життя певної округи. Напої підкріплювали сили людини і, збираючи біля себе людей, справляли самий благотворний вплив на фізичну і духовну природу людини» [4, с. 475].

З XIX століття, навпаки, до обґрунтування цього виду індивідуального акцизу додають аргумент, пов'язаний із фіскальними важелями боротьби з алкоголізмом: «Оподаткування спирту здійснюється, можна сказати, по лінії найменшого опору: робітники, що зазвичай виступають проти податків на споживання, в даному випадку зовсім не протестують проти податку на спирт, будучи схильними розглядати таке оподаткування як засіб боротьби з алкоголізмом» [4, с. 467]. Однак, якщо уважно проаналізувати наведену цитату, можна зробити висновок, що аргумент обмеження споживання спиртного скоріше використовувався тодішніми державами як вуалізація справжньої їх мети: акумуляція бюджетних доходів без опору з боку реальних платників – споживачів товару.

Організація процесу справляння індивідуального акцизу на спиртне пройшла еволюцію за дещо схожим з іншими податками сценарієм. Спочатку справлялася фіксована сума за право виробництва спирту. Однак стрімке зростання обсягів випуску і споживання цього товару за таких умов оподаткування призводило до надзвичайної регресивності податку і державна казна, крім іншого, вбачала в цьому втрату потенційно можливих доходів. Тоді було здійснено перехід до оподаткування залежно від обладнання заводу (з урахуванням ознак його можливої продуктивності, яка розраховувалася на основі визначення обсягів виходу спирту). Справляння

ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

ня на основі реальних обсягів випуску продукту було останнім етапом розвитку процесу і стало можливим лише за умови технічної готовності: появи вимірювальної техніки (перш за все спиртометрів) та створення спеціальних органів контролю. Паралельно держава створює всі умови для концентрації виробництва, полегшуючи таким чином завдання контролю за повнотою і своєчасністю сплати податку. «З боку фіску мотив переходу від оподаткування за зовнішніми ознаками до оподаткування готового спирту той самий, що і в історії оподаткування інших предметів споживання, а саме: оподаткування по працездатності снарядів призводить до покращання техніки в області винокуріння, і винокурники, завдяки покращеним прийомам, сплачують набагато менше, ніж це входило у очікування фіску» [4, с. 469].

На загальну схему оподаткування спирту кожна країна накладала свою власну фіскально-адміністративну специфіку. Про це свідчать окремі приклади з історії. Так, у кінці XIX століття в Англії справляння провадилося вже на основі обсягів готової продукції. Але сам процес виробництва об'єкта оподаткування жорстко регламентувався і контролювався: обладнання підлягало реєстрації, а для його придбання вимагався спеціальний дозвіл. Ніяких пільг дрібним винокурням не надавали, а навпаки стимулювали розвиток процесу концентрації виробництва. У Франції навпаки використовувалися пільги для сільськогосподарських виробників, що переробляли власну продукцію. Австрія і Німеччина активно вживали заходи податкової протидії перевиробництву у галузі. Для цього обсяги виробництва обмежувалися у розрахунку на кожен завод. Відповідний процес отримав назву «контингентування». Випуск спирту в межах встановлених обсягів оподатковувався за базовими ставками, а поверх них – за підвищеними майже у 1,5 раза.

В Російській імперії приблизно в той же час (у кінці XIX століття) провадилося подвійне оподаткування спирту: справлявся індивідуальний акциз із самого спирту та, незалежно від нього, акциз з виробленої з цього ж спирту горілки. Спеціально з метою контролю за повнотою і своєчасністю сплати цих податків, а також податків на пиво та інші спиртні напої, у 1885 році були створені губернські та повітові присутності по питних справах (для регулювання торгівлі спиртним та оподаткування відповідних товарів). Хоча слід відзначити, що протягом своєї історії Росія кілька разів то запроваджувала винну монополію, то вдавалася до акцизного оподаткування спиртного, то одночасно користувалася і тим, і іншим (акциз справлявся при продажу виробниками спиртного державній монополії, а реалізація споживачам була монополізована державою і надавала додаткові доходи від монопольної торгівлі). Причому особливістю цієї країни було застосування різних правил на території різних губерній. Для прикладу: у Прибалтиці використовувалися так звані «пропинаційні» привілеї – виключні права поміщиків на торгівлю спиртним, які збереглися і після відміни кріпосного права. Монопольна державна торгівля спиртним теж, зо-

крема у кінці XIX століття, запроваджувалася не на всіх територіях, у зв'язку з чим вирізняли монопольні та немонопольні губернії. На вакханалії акцизного оподаткування звертав увагу міністр фінансів М.Х. Бунге, однак його реформам у цьому аспекті та в інших не судилося завершитися [2, с. 390–396].

У новітні часи оподаткування індивідуальними акцизами досягло у своєму розвитку етапу впорядкованості. Навіть робляться успішні спроби міждержавного врегулювання даного питання (через рекомендації МВФ). Крім того, на території Європейського Союзу з 1992 року було розпочато процес гармонізації оподаткування індивідуальними акцизами, юридичну базу якому створила Директива 92/12/ЄЕС від 25.02.92 р. Першими у цьому контексті були рішення на початку 90-х років минулого століття щодо структури акцизів на спирт та алкогольні напої, гармонізації їх ставок у ЄС. Другою чергою були прийняті аналогічні документи щодо індивідуального акцизу на тютюнові вироби, і третьою – на нафтопродукти.

З 2003 року прийняттям Директиви 2003/96/ЄС від 27.10.2003 р. розпочався процес взаємного наближення систем оподаткування індивідуальними акцизами енергетичних продуктів (використовуваних як моторне паливо чи з метою опалення) у країнах – членах співтовариства.

Таким чином, сучасна система оподаткування індивідуальними акцизами в країнах ЄС характеризується застосуванням спільних підходів у питаннях: номенклатури підакцизних товарів; дотримання мінімальних ставок податку (щодо яких допускається перевищення, але не заниження кожною державою – членом); стандартних правил справляння податку, виробництва та зберігання підакцизних товарів; формування переліку пільг [5, с. 287].

Історія наймолодшого податку на споживання – універсального акцизу – є значно коротшою, але не менш багатозначними для науки фактами. Перша світова війна стала не лише наймасштабнішим військовим дійством за всю попередню історію людства, а й спричинила небачене зростання бюджетних витрат. Відомі на той час методи акумуляції доходів виявили свою неспроможність забезпечення настільки емних державних потреб. Уряди головних учасників військових дій спробували знайти вихід через рішення щодо зміни основоположних засад тодішніх грошових систем і організації грошового обігу. Вони розпочали друк незабезпечених паперових грошових знаків. У результаті за досить короткий період інфляція захлиснула економіки цих країн. Вона була настільки стрімкою, що основні джерела бюджетних доходів та акумульовані через існуючі податкові механізми суми моментально знецінювалися і не могли ефективно слугувати фінансуванню постійно зростаючих (під дією все тієї ж інфляції) витрат. Не дивно, що саме в Німеччині, яка разом з Австрією мала найбагатшу історію камералістичних розробок в галузі оподаткування, виникла ідея створити механізм, здатний забезпечувати нарощування

бюджетних надходжень відповідно до інфляційної цінової динаміки. Реалізація ідеї виявилася не такою вже й складною: введення податку у вигляді відсоткової надбавки до цін майже всіх товарів. При підвищенні ціни один і той же відсоток означає більшу абсолютну суму. Таким чином, забезпечувалася рівносілля динаміка бюджетних доходів і цін. Розрахунок суми податкового зобов'язання провадився за податкових період в цілому виходячи із загального обороту з реалізації. Звідси подвійна назва: універсальний акциз і податок з обороту.

До кінця Першої світової війни та зразу після неї приклад Німеччини, яка прийняла рішення про запровадження нового податку у 1916 році, наслідували Італія, Австрія та Франція. Однак, військові дії минули, бюджети почали поступово стабілізуватися і на цьому фоні, поряд з основною перевагою податку з обороту, проявився його недолік – дестимулюючий ефект щодо виробничої спеціалізації і кооперації. Оподаткування кожного наступного обороту призводило до нарахування податку самого на себе (кумулятивний наслідок) і спричиняло неприродне зростання цін на продукцію, процес виробництва якої включав багато стадій, що провадилися на різних спеціалізованих та кооперованих підприємствах. Виникла суперечність: логіка розвитку виробництва вимагала поглиблення спеціалізації і кооперації, а протидіючий цим процесам податок не можна було скасувати, враховуючи логіку та нові обставини розвитку державних фінансів.

Спроби уникнення кумулятивного ефекту давали світові різні модифікації універсального акцизу. Вони виникали переважно в тій же Німеччині у 20-х роках ХХ століття і зводилися до забезпечення вирахування раніше сплаченого податку з наступних оборотів одного і того ж товару (однієї і тієї ж продукції). Так з'явилася і була практично реалізована ідея обліку розрахунків на основі використання рахунків-фактур по реалізації та закупівлях.

Поступово у механізмі податку з'являлися елементи вирахування попередніх оборотів. На основі цього в середині ХХ століття вже у Франції реалізується ідея оподаткування лише доданої вартості на кожній стадії обороту. 1954 рік прийнято вважати роком впровадження нової форми універсального акцизу – ПДВ. Завдяки одночасному поєднанню переваг податку з обороту із механізмом уникнення кумулятивного ефекту він досить швидко розповсюдився світом. Для цього йому знадобилося всього близько 30 років, що саме по собі є феноменом у світовій фіскальній історії.

У Сполучених Штатах Америки, які серед розвинених держав піддалися чи найменшому впливові військових дій під час двох світових воєн, проблема запровадження уні-

версального акцизу стояла не так гостро. Тому тамтешній уряд не поспішав з рішенням щодо податку з обороту на початку століття. Але загалом ідея його була фіскально привабливою, якби не кумулятивний ефект... Оскільки ж варіанти його уникнення ще не існували, то заокеанським винаходом став зовсім інший універсальний акциз – податок з продажу. Він стосувався кінцевої реалізації, а тому не мав кумулятивного ефекту. Поряд із цим його бюджетна ефективність незрівнянно скромніша. Тим не менш США до цих пір утримуються від запровадження ПДВ.

А на теренах Європи еволюція справляння ПДВ демонструє досягнення міждержавного рівня його регулювання. Так, Директивою 77/388/ЄЕС від 17.05.77 р. запроваджені спільні заходи держав – членів співтовариства з гармонізації цього податку. У наступному фактично була визначена спільна система ПДВ (у частині платників та їх обов'язків, оподатковуваних операцій, бази оподаткування, видів та розміру ставок, пільг, правил визначення податкового зобов'язання, тощо). Більше того, «в середині 70-х років ПДВ став основним джерелом формування власних ресурсів Співтовариства, які мали б частково замінити внески держав-членів» [5, с. 247].

Висновки

З наведеного аналізу слідує, що податки на споживання пройшли еволюцію не лише в частині удосконалення механізму справляння. Вони першими у фіскальній історії людства «переросли» кордони національних держав та продемонстрували можливості спільної регулюючої політики і акумуляції коштів для фінансування реалізації міждержавно-групової мети економічного і соціального розвитку.

Література

1. Кеннінгем В. Западная цивилизация с экономической точки зрения: в 2 т. – Т. 1. – М.: Типография товарищества А.И. Мамонтова, 1902.
2. Кованько П. Главнейшие реформы, проведенные Н.Х. Бунге в финансовой системе России. – К.: Типография Императорского Университета Св. Владимира, 1901. – 448 с.
3. Мартинюк В.П. Митна система та економічна безпека держави: теорія і методологія / Монографія. – Тернопіль: Астон, 2010. – 256 с.
4. Озеров И.Х. Основы финансовой науки. – Вып. 1. – М.: Типография Т-ва И.Д. Сытина, 1917. – 552 с.
5. Соколовська А.М. Основы теории податків: навчальний посібник. – К.: «Кондор», 2010. – 326 с.
6. Ходский Л.В. Основы государственного хозяйства. – С.–Петербург: Типография М. Стасюлевича, 1901. – 568 с.