

УДК 336.2

Олександр ФРАДИНСЬКИЙ,
Андрій МАШКО

ЕВОЛЮЦІЯ НАДЗВИЧАЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ: ВІД ДАВНЬОГРЕЦЬКОЇ ЕЙСФОРИ ДО ВІТЧИЗНЯНОГО ВІЙСЬКОВОГО ЗБОРУ

Досліджено еволюцію надзвичайного оподаткування у світовій практиці. Охарактеризовано причини, наслідки та способи запровадження надзвичайних податків у Стародавній Греції, Візантійській імперії, Римській імперії, Середньовічній Європі, Київській Русі, Московії, Радянському Союзі. Особливу увагу зосереджено на аналізі вітчизняної практики надзвичайного оподаткування.

Ключові слова: фінансова система, надзвичайне оподаткування, літургія, ейсфора, синона, натуральний сільськогосподарський податок.

Александр ФРАДИНСКИЙ, Андрей МАШКО

Эволюция чрезвычайного налогообложения: от древнегреческой ейсфоры к отечественному военному сбору

Исследована эволюция чрезвычайного налогообложения в мировой практике. Охарактеризованы причины, последствия и способы введения чрезвычайных налогов в Древней Греции, Византийской империи, Римской империи, Средневековой Европе, Киевской Руси, Московии, Советском Союзе. Особое внимание сосредоточено на анализе отечественной практики чрезвычайного налогообложения.

Ключевые слова: финансовая система, чрезвычайное налогообложение, литургия, ейсфора, синона, натуральный сельскохозяйственный налог.

Olexandr FRADYNSKYI, Andriy MASHKO

Evolution of emergency taxation: from ancient Greek eysfory to domestic military training

Introduction. Support for the viability of any state of the world is accompanied by a need for financing major areas of social and economic activity, which is realized through public spending. In turn, these expenditures can be divided into ordinary and extraordinary, the difference between what Russian scientist financier I.Kh. Ozyerov saw, first at the time of their occurrence and the possibility of prediction, and secondly – the duration of the results of a particular type of government spending.

In turn, to finance unplanned emergency expenses forced the government to seek additional sources of financing, the most archaic form of which is the use of emergency taxes.

Purpose. *The article is to study the origin and historical aspects of becoming an emergency tax on a global level and on the national territory.*

Results. *The evolution of emergency tax in the world. Characterized causes, consequences and ways of implementing extraordinary tax in Ancient Greece, Byzantine Empire, Roman Empire, medieval Europe, Kievan Rus, Muscovy and the Soviet Union. Special attention is focused on the analysis of national practice emergency tax.*

Conclusion. *Emergency tax – a kind of taxation, which involves levying of taxes to finance unforeseen needs of the state (of warfare, elimination of consequences of large-scale natural disasters, etc.). Emergency tax was known to the ancient world and the era conditional on the absence of a developed system of public credit and the need to accumulate considerable resources in a relatively short period of time. The mechanism of emergency tax based on the occasional (temporary) basis and involves two basic forms – introducing new taxes or increasing existing rates.*

Among the promising areas of research of extraordinary taxation should distinguish more detailed study of certain types of taxes and extraordinary features of their calculation and payment under current conditions.

Keywords: *financial system, emergency tax, liturgy, eysfora, synonyms, natural agricultural tax.*

JEL Classification: H22, H30.

Постановка проблеми. Підтримка життєздатності будь-якої держави світу супроводжується потребою у здійсненні фінансування основних напрямків її соціально-економічної активності, яка реалізується через систему бюджетних видатків. У свою чергу, такі видатки можна поділити на звичайні та надзвичайні, різницю між якими російський вчений-фінансист І.Х. Озеров вбачав, по-перше, у часі їх настання і можливості їх передбачення, і по-друге – у тривалості результатів того чи іншого виду державних витрат.

У свою чергу, для фінансування незапланованих витрат надзвичайного характеру держава вимушена шукати додаткові джерела покриття, найбільш архаїчною формою яких є використання надзвичайних податків і зборів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед дослідників надзвичайного оподаткування варто виокремити доробок корифеїв фінансової науки М. Тургенєва, Ю. Гагемейстера, І. Озерова, які виділили цей вид оподаткування в окрему групу, з'ясували причини його виникнення та дали

характеристику окремим видам надзвичайних податків і зборів. Питання надзвичайного оподаткування досліджені в працях вітчизняних науковців В. Андрущенко, К. Бардоли, О. Десятнюк, А. Крисоватого, В. Мельника, С. Орлика та інших. Не можна обійти увагою і напрацювання зарубіжних дослідників Е. Буличової, Д. Ігнатенка, В. Коровкіна, Д. Смирнова тощо.

Мета статті – дослідити історичні аспекти зародження та становлення надзвичайного оподаткування як на світовому рівні, так на вітчизняних теренах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Довідкова література засвідчує, що під надзвичайними податками (англ. emergency taxes) розуміють обов'язкові платежі фізичних та юридичних осіб до бюджету, які встановлюються в особливих (надзвичайних) обставинах – військових дій, стихійних лих, техногенних катастроф глобального характеру. Утримання зазначених платежів може здійснюватися через запровадження нових податків, або ж підвищення ставок існуючих.

Першим науковцем, який ґрунтовно дослідив надзвичайні податки, був російський вчений-економіст XIX століття М.І. Тургенєв. Він обґрунтував основні ознаки зазначених податків: запровадження у надзвичайних випадках, переважно з початком військових дій; сплата із будь-якого з трьох джерел (праці, землі капіталу); платники податку – суспільство в цілому, або ж окремі його класи.

Витоки надзвичайного оподаткування М.І. Тургенєв пов'язував із нерозвиненістю державного кредиту в попередні періоди розвитку державних утворень. Потреба держави в фінансових ресурсах зумовлювала пошук додаткових джерел їх надходження, якими найчастіше виступали разові податкові вилучення, котрі набували ознак контрибуцій. До надзвичайних податків вчений відносив і добровільні податки, які сплачували окремі платники чи групи платників “на пользу общую”, наголошуючи на важливості значення такого оподаткування для Російської імперії “Нігде́ такія пожертвованія по сіе время не бывали столь важны какъ в Россіи.” [16, 214–220].

Серед багатьох здобутків Стародавньої Греції особливе місце займає її фінансова система, яка не має аналогів в сучасному світі. Через відсутність постійного прямого оподаткування громадян, яке в Греції вважалось ознакою рабства, основним джерелом фінансування державних видатків була система літургій (λητοურγία) – дослівний переклад “послуг для держави”. У загальному розумінні літургія – зобов'язання найбільш заможних громадян щодо організації заходів державного значення. За своєю економічною суттю це був податок на багатство, який утримувався шляхом добровільного виконання заможними платниками податків натуральних повинностей. Вперше літургії з'явилися в Афінах, згодом поширилися на інші давньогрецькі міста-поліси, їх механізм застосовувався в Єгипті, Стародавньому Римі, Візантії.

Основними видами літургій були [10, 324]:

– хорегія (χορηγία) – фінансування затрат на організацію і проведення музичних та оркестрових свят, пісенних співів у драматичних постановках під час святкування, приурочених богам (Діонісій, Гефестій тощо);

– гімнасіарія (γυμνασιάρχια) – організація спортивних змагань (нічних забігів з факелами, кінних перегонів) на честь Прометея, Гефеста та Афіни;

– гестіасіс (εστιασίς) – почергове пригощання заможними громадянами полісу членів своєї філи (общини), кількість яких могла сягати кількох тисяч осіб;

– арефорія (αρρηφορία) – покриття витрат на виконання жінками обов'язків, пов'язаних із участю в процесії на честь Афіни Паллади;

– гіпотрофія (ἵπποτροφία) – постійне зобов'язання громадян, які належали до афінського класу вершників, утримувати бойових коней;

– проейсфора (προεισφορα) – зобов'язання найбагатших громадян полісу внести до державної скарбниці терміновий надзвичайний майновий податок за громадян усього міста з правом подальшого відшкодування із них їх часток на свою користь;

– триерархія (τριεραρχία) – зобов'язання щодо спорядження кораблів, підтримання їх у бойовому стані та командування ними під час бойових дій.

Обов'язок виконання літургій поширювався на громадян, майновий стан яких оцінювався не менше, як у 3 таланти (1 талант дорівнював 26,196 кг срібла). Як свідчать історики, фінансування літургій було дуже обтяжливим обов'язком для грецьких громадян, що міг призвести до банкрутства і заможних людей. Тому, одна і та сама особа протягом року забезпечувала виконання лише одного виду літургії. Для фінансування літургій в межах кожної філи формувалася черга. Від виконання літургій звільня-

лися архонти (керівники міста), неодружені спадкоємці, сироти та особи, яким були надані спеціальні привілеї за послуги полісу.

Виконання громадянами літургій було почесним обов'язком, який демонстрував їх вагу в суспільстві, здатність впливати на прийняття політичних рішень та, врешті-решт, був головним і невід'ємним елементом тогочасного піару. Найбільш частими літургіями були хорегія та гімнасіарія, а найбільш затратною – триєрархія, яку виконували найзаможніші громадяни із періодичністю один раз на три роки. При цьому вони звільнялися від виконання усіх інших видів літургій. З часом система літургій, яка показала свою ефективність в умовах давньогрецької демократії, втратила своє значення, оскільки не відповідала процесам централізації влади та формування держав.

Потреба давньогрецьких полісів у додаткових фінансових ресурсах зумовила появу особливого виду платежу – ейсфори, який став першим класичним надзвичайним податком. Вперше ейсфора з'явилася у 428 р. до н.е., коли в Афінах було зібрано 200 талантів, що були використані для військових дій на острові Лесбос та облоги адміністративного центру острова міста Мітілен. Хоча окремі дослідники наводять дані про утримання ейсфори з метою боротьби з піратами на кілька десятків років раніше (в 446 р. до н.е.), при цьому наголошуючи на епізодичному характері сплати податку [3, 16].

Сплата ейсфори ґрунтувалася на техніці розкладного оподаткування – спочатку визначалася загальна сума податку, а потім проводився розподіл цієї суми між майновими класами. Включення громадян до певного майнового класу здійснювалося відповідно до величини його доходу від земельної власності, рухомого і нерухомого майна. При розподілі ейсфори дотримувалася принцип прогресивності оподаткування, за яким заможніші громадяни сплачували більшу

суму податку. З метою справляння ейсфори і триєрарії у 378 р. до н. е. усі платники були об'єднані у спеціальні групи – симморії, а величина податку для окремого платника залежала не від величини його доходів, які приносило йому його майно, а від величини особистих статків громадянина.

Механізм, подібний до справляння давньогрецької ейсфори, був запроваджений і у Стародавньому Римі. Першим обов'язковим платежем, який тут справлявся та мав ознаки надзвичайного, був *tributum*, за рахунок якого фінансувалися, насамперед, військові дії. Справа в тому, що у мирний час витрати римської держави на своє утримання були невеликі та фінансувалися за рахунок здачі в оренду суспільних земель. Виконання адміністративних функцій вважалося почесним обов'язком та не оплачувалося. У випадку ж необхідності вирішення надзвичайних завдань запроваджувався *tributum*, який був різновидністю поземельного податку, що справлявся в грошовій формі. Визначення суми податку називали *цензом*, проводили його раз на п'ять років спеціально обрані чиновники – цензори. Римські громадяни збиралися за межами міста на Марсовому полі, де робили спеціальні заяви (*professio*), якими добровільно засвідчували своє майнове становище. Залежно від майнового стану цензори поділяли громадян на класи, у межах яких визначалася індивідуальна величина податку.

Правонаступницею фінансових традицій Стародавнього світу була Візантійська імперія, де у V–XII ст. існувало надзвичайне оподаткування, що ґрунтувалося на сплаті спеціального податку – *синони*. На жаль, у дослідників немає одностайності у розумінні сутності й особливостей справляння *синони*. Одні вважають її примусовим викупом у населення за фіксованими державними цінами продовольства і фуражу; другі – переконані в тому, що це був поземельний податок із залежного населення; треті

– що синона спочатку була супутником додаткового оподаткування, державної закупівлі за фіксованими цінами продукції, яку виробляли основні сільськогосподарські виробники. Але після певного періоду використання синони в такій якості, вона стала асоціюватися з додатковим оподаткуванням, і до IX ст. перетворилася на додатковий податок. Його стягували з користувачів оброблюваних земель певного розміру (або продуктивності) [2, 64].

Елементи надзвичайного оподаткування були присутні ще в одному візантійському податку – епіболі, який запровадив імператор Анастасій I. Поняття “епібола” було відомим ще в епоху Римської імперії, ним позначалися надзвичайні заходи влади, пов’язані з відмовою населення сплачувати податки. У Візантійській імперії епібола означала кругову поруку у сплаті податків для жителів однієї общини за невикористання вільних земельних ділянок [1, 38].

Одним із перших податків у Середньовічній Європі вважають “датські гроші” (Danegeld) – поземельний податок, запроваджений на Британських островах у 991 р. для виплати викупу датським вікінгам. На початках податок справлявся як надзвичайний платіж, починаючи із XI ст., отримав ознаки загальнообов’язкового цільового податку, яким фінансувалися витрати, пов’язані з обороною країни. Разова сума податку становила 10 тисяч фунтів сріблом. Подібні платежі вікінгам сплачували і населення сучасної Фінляндії, Франції, Прибалтики. Проте у регулярний податок він трансформувався лише в Англії та проіснував до кінця XIII століття. Частина податку йшла на будівництво й оснащення бойового флоту, а інша – на утримання елітних загонів англосаксонської армії.

Суттєвий поштовх в епоху Хрестових походів отримало й оподаткування, адже переважна більшість учасників походів була не

в змозі фінансово покрити витрати на придбання зброї, обладунків, коней, продуктів харчування – того, без чого не можна уявити тогочасну війну. Якщо I Хрестовий похід проводили ще на основі самофінансування, коли його учасники самі несли усі видатки, то уже фінансову основу II Хрестового походу було сформовано за рахунок запровадження у 1166 р., у відповідь на захоплення арабами міста Едесси (нині – турецьке місто Шанлиурфа) англійським королем Генріхом II, податку в розмірі 2 пфеніга із кожного фунту доходу. Протягом наступних 4 років податок стягувався в розмірі 1 пфеніга від бази оподаткування. Не оподатковувалося дорожнечинне каміння та святковий одяг. Контроль за сплатою податку покладено було на священників, які таким чином, застосовуючи сучасну вітчизняну фіскальну термінологію, перетворювалися на податкових агентів. Для збору податку в усіх церквах було встановлено спеціальний ящик – ковчег, куди кожен платник після присяги та підрахунку свого майна добровільно кидав визначену суму податку. Сумплінні платники отримували винагороду – їм відпускалася третина усіх гріхів (повністю гріхи відпускали лише тим християнам, хто брав безпосередню участь у поході).

Для III Хрестового походу у січні 1188 р. було запроваджено новий додатковий податок, який в історію увійшов під назвою “саладінської” десятини, від імені арабського халіфа Салах ад Діна – лідера тогочасного мусульманського світу, із яким вело війни європейське лицарство. Податок запроваджувався як на території Англії, так і у континентальній Європі. Його зобов’язані були сплачувати усі християни, які не йшли у похід: “Тому, хто бере хрест (вирушає у Хрестовий похід) будь він духовною чи світською особою, по папському розпорядженню та в силу всемогутнього Господа та апостолів Петра і Павла, відпускаються усі гріхи, в яких він покався. Ті ж, хто не беруть участь в поході,

як духовні, так і світські персони, зобов'язані платити десяту частину доходу поточного року з рухомості та усякого майна в золоті, сріблі та в іншій формі. Виключаються із цього в духовних осіб одяг, книги; в духовних та світських – дорогоцінне каміння; у лицарів – коні, зброя та одяг, призначені для особистого користування. Усі духовні особи, лицарі та слуги, які виступають в похід, отримують на свою користь десятину зі своїх земель та земель своїх людей, самі ж не платять нічого. Жителі міст та селяни, які вирушають в похід без дозволу своїх господ, зобов'язані платити десятину...” [5, 146–147].

Проте грошей не вистачило і Річард Левине Серце змушений був покрити дефіцит коштів за рахунок продажу королівських маєтків, посад і звань. Із “саладінської” десятини фінансувалися усі наступні хрестові походи, проте ініціаторами її уже була не світська влада, а церква; і становила вона не десяту частину, а лише сорокову. А згодом ці кошти використовували не для війни з іновірцями, а для з'ясування стосунків між церковною та світською владами.

Серед перших дослідників надзвичайного оподаткування на теренах Російської імперії був Ю.А. Гагемейстер, який у 1833 р. опублікував працю “Розысканія о финансахъ в Россіи”, у якій зазначив, що в домонгольський період “в чрезвычайныхъ обстоятельствахъ, часто случавшихся во времена столь беспокойныхъ, взимались и чрезвычайныя налоги, разкладываемые кажется по благоустмотренію начальства, или по распоряженіямъ общества” [6, 48]. Як бачимо, дослідник не називає власних назв податків, проте стверджує їхню наявність. Це дає змогу припустити, з великою ймовірністю, що основним видом тогочасного надзвичайного оподаткування була данина, яку з різною періодичністю виплачувало підкорене населення своїм войовничим сусідам.

Після захоплення Київської Русі монголами її землі увійшли до складу Золотої Орди. Однієї із характерних рис тогочасних фінансових відносин була розгалужена податкова система, яка ґрунтувалася на сплаті данини (ясак), поплужного податку (харадж), торгового мита (тамга), поставання ординських чиновників продуктами харчування і напоями (сосун і улуф), гостьове мито (конак), надзвичайного податку на вимогу хана (кулуш-колтка) [19, 114]. На жаль, літописні й інші літературні джерела не дають змоги визначити усі види надзвичайних податків та їх величину.

Згодом, в фінансовій системі Московії, система надзвичайних податків отримала нерегулярний характер і була “прив'язана” до військових витрат. Надзвичайні податки сплачувало сільське населення в натуральній формі та міщани і ремісники – в грошовій. Між общинами податки розподілялися за окладним принципом, а всередині них – за розкладним. Починаючи з XVI ст., окрім звичних податків, почали активно використовувати нові види надзвичайних податків, які справлялися за рішенням Земського собору: деньгу та “запросные” гроші.

Спочатку деньгу сплачували торговці, що мали не менше 10 рублів річного доходу, а згодом поширилася і на ремісників та селян (“со Всего Московскаго государства со всякихъ людей безотдаточно, чѣмъ кто ни буди отъ ихъ избітковъ” [11, 76]) та утримувалася “по животам и промыслам” (майну і доходу) в розмірі 20% (п'ята деньга), 10% (десята деньга), 6,7% (п'ятнадцята деньга). З 1614 по 1680 рр. 6 разів збиралася п'ята деньга, 5 разів – десята деньга, 1 раз – п'ятнадцята, а також один раз було здійснено рублевий збір з торгових людей. Від сплати деньги звільнялися: військові, які перебували на службі, та члени їх сімей; залежні селяни таких військових (за умови, що сплачені кошти мали скеровуватись винятково на виплату грошового

утримання війську); особи, чий річний дохід не перевищував 10 рублів “а кто живота своего может десеть рублей и съ того не имати вовсе – для скудности” [11, 75].

“Запросные” гроші (запрос волею) – добровільні внески привілейованих класів (землевласників, монастирів, воєвод) і вільних селян, що мали цільовий характер використання та витрачалися для закупівлі зброї, будівництва захисних укріплень, найму війська.

Особливістю податкової політики Петра I стало широке застосування надзвичайного оподаткування, яке було обумовлене веденням Північної війни, на потреби якої витрачалося до 75% державних доходів. Характерною ознакою оподаткування у цей період стала його всезагальність – податки сплачували усі верстви населення, в тому числі дворянство та духовенство. Для побудови військових кораблів багаті купці й землевласники примусово об'єднувалися у так звані кум панства, до обов'язків кожного із яких належала побудова одного корабля в розрахунок на 8-10 тис. дворів. З метою формування 9 нових драгунських полків було запроваджено збір десятої деньги з купців, а із кожного селянського двору – додатково по 20 копійок [15, 45].

Окрім вищенаведених надзвичайних зборів, цар запровадив наступні податкові новації: “орлена бумага” – усі офіційні документи треба було подавати на гербовому папері; збір за народження дитини; збір за похорон родича; весільний збір; податок за написання заповіту; податок на пшеницю та свічки; податок з власників коней; податок на кінську шкуру (у разі загибелі коня); податки на кінські хомути та упряж; податок на бороду; податок на вуса; десятина із приплоду усякої живності; податок на домоволодіння; податок на вулики; збір з купівлі постелі; банний збір; мірошницький збір та збір із власників заїжджого двору; димохідний збір; дров'яний збір; податки на горіхи, ка-

вуни, огірки, питну воду, продаж коней, приватну риболовлю; податок на купівлю гробів.

Надзвичайні податки були вагомим джерелом фінансування військових витрат і в часи Першої світової та громадянської воєн. Вже восени 1914 р. в Російській імперії було прийнято низку податкових новацій, які передбачали збільшення ставок окремих видів податків: акцизів на цукор і нафтопродукти, податку на нерухоме майно в містах і містечках, промислового податку; державного квартирного податку, гербового і портового зборів тощо. Запроваджувалися особливий військовий податок з вантажів, які перевозили залізничним транспортом; тимчасовий особистий військовий податок, який сплачували військовозобов'язані чоловіки, що з різних причин звільнялися від призову на військову службу [12, 120–122].

Під час громадянської війни більшовики у 1918 р. до існуючої системи оподаткування запровадили разовий надзвичайний десяти-мільярдний революційний податок-контрибуцію, платниками якого були заможні верстви населення. Окрім загальнодержавного надзвичайного податку, запроваджувалися і місцеві надзвичайні податки, які скеровували на потреби місцевих органів влади. Через стрімке обезцінення грошей, натуралізацію господарських відносин більшовики перейшли до стягнення податків у натуральній формі шляхом запровадження натурального сільськогосподарського податку. Його утримували із надлишків продукції за прогресивною шкалою, залежав від площі посівів, голів худоби та величини сім'ї. Ставки податку встановлювали в пудах жита, але внесення могло здійснюватися й іншою продукцією [20, 122].

Під час Другої світової війни в Радянському Союзі, з метою забезпечення зростаючих потреб, пов'язаних із фінансуванням бойових дій та потреб тилового господарства, було запроваджено низку

надзвичайних податків і суттєво підвищено податкові ставки для існуючих.

Найвідомішим податком із зазначеного переліку був податок на холостяків, одиноких та малосімейних громадян, який утримувався на основі указу Президії Верховної Ради СРСР від 21 листопада 1941 р. та у своєму використанні мав цільове призначення – акумульовані кошти витрачали на виховання й утримання дітей у дитячих будинках, надання допомоги багатодітним сім'ям і матерям-одиначкам. Платниками податку були громадяни: бездітні чоловіки віком від 20 до 50 років та бездітні одружені жінки віком від 20 до 45 років. Податок нараховувався за місцем виплати заробітної плати та утримувався за середньою ставкою – 6% разом із податком на прибуток. Незважаючи на те, що податок планувався як тимчасовий засіб, він проіснував до розпаду СРСР.

29 грудня 1941 р. було запроваджено військовий податок, до сплати якого залучалися громадяни, які досягли 18-річного віку. Від сплати звільнялися військовослужбовці, члени їх сімей (у разі отримання допомоги від держави), інваліди 1 та 2 груп, громадяни похилого віку без самостійних джерел доходів. Ставка податку залежала від величини річного заробітку та визначалася за 16-рівневою шкалою від 120 рублів (при заробітку до 1800 рублів) до 2700 рублів (якщо заробіток перевищував 24 000 рублів). Колгоспники й одноосібники сплачували податок в розмірі від 150 до 600 рублів на рік за кожного члена господарства [4].

У квітні 1942 р. кардинальних змін зазнало місцеве оподаткування: було розширено коло платників податків, збільшено податкові ставки та запроваджено 5 нових місцевих податків – податок з будівель, земельна рента, збір з власників транспортних засобів, збір з власників сільськогосподарських тварин, разовий збір на колгоспних ринках. У травні 1943 р. було запроваджено збір за

реєстрацію мисливсько-промислових собак, який скеровували на розвиток мисливського собаківництва, становив він 4 рублі при реєстрації у Всесоюзній родовідній книзі, або ж 2 рублі при здійсненні запису в інших видах реєстрів [9, 31–32].

У новітній історії України яскравими прикладами надзвичайного оподаткування стали збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення (далі – чорнобильський збір) і військовий збір.

Так званий чорнобильський збір став основним джерелом формування Фонду для здійснення ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту. Платниками збору були суб'єкти підприємницької діяльності, громадські й інші установи (окрім бюджетних), які здійснювали діяльність, спрямовану на отримання прибутку та здійснювали оплату праці; серед нерезидентів – фізичні й юридичні особи, створені у будь-якій організаційно-правовій формі, що отримували доходи з джерел походження з України, які здійснювали оплату праці (за винятком установ та організацій, що мали дипломатичний статус або імунітет); філії, відділення й інші відокремлені підрозділи платників збору, що не мали статусу юридичної особи, які здійснювали оплату праці; постійні представництва нерезидентів, що отримували доходи з джерел їх походження з України та здійснювали оплату праці.

Об'єктом оподаткування були фактичні витрати платників збору на оплату праці осіб, які перебували у трудових відносинах з платником збору, що включали витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати й інші заохочувальні та компенсаційні виплати, а також витрати на виплату авторських винагород і виплат за виконання робіт (послуг) згідно з договорами цивільно-правового характеру. Ставка чорнобильського збору становила 10% від об'єкта оподатку-

вання з віднесенням сплачених сум на валові витрати виробництва й обігу платника збору. Сплата здійснювалася у другій половині місяця одночасно з одержанням в установах банків коштів на оплату праці. Розпорядником коштів було Міністерство України з питань надзвичайних ситуацій та у справах захисту населення від наслідків Чорнобильської катастрофи. Використання коштів не за цільовим призначенням заборонялось [7].

Початок військових дій на південному-сході України обумовив потребу в пошуку додаткових джерел фінансування вітчизняних Збройних сил. З цією метою тимчасово, до набуття чинності рішення Верховної Ради України про завершення реформи Збройних сил України, було запроваджено військовий збір. Платниками податку є: фізична особа-резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи; фізична особа-нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні; податковий агент. Об'єктом оподаткування збором є доходи у формі заробітної плати, інших заохочувальних і компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами; виграшу в державну та недержавну грошову лотерею, виграш гравця (учасника), отриманий від організатора азартної гри. Ставка військового збору становить 1,5% від об'єкта оподаткування [8]. Протягом 2015 р. платники податків сплатили до державного бюджету 9153,9 млн. грн. військового збору, що становить 117,4% від запланованого [13]. У 2014 р. абсолютна величина надходжень від військового збору становила більше 2,5 млрд. грн. [17].

Висновки. Надзвичайне оподаткування – різновид оподаткування, яке передбачає справляння податків та зборів для фінансування непередбачуваних потреб держави (ведення військових дій, ліквідація наслідків масштабних стихійних лих тощо).

Надзвичайне оподаткування було відоме ще з епохи Стародавнього світу та обумовлювалося відсутністю розвинутої системи державного кредиту і необхідністю акумуляції значних коштів за відносно короткий часовий період. Механізм надзвичайного оподаткування ґрунтується на нерегулярній (тимчасовій) основі та передбачає дві основні форми – запровадження нових податків або ж підвищення ставок існуючих.

Серед перспективних напрямків дослідження надзвичайного оподаткування варто виокремити детальніше вивчення окремих видів надзвичайних податків та особливості їх нарахування і сплати в сучасних умовах.

Список використаних джерел

1. Бардола К.Ю. *Налоговая политика императора Юстиниана I.* / К. Бардола // *Вісник Харківського національного університету ім. В. Н. Каразіна.* – 2002. – № 566. Вип. 34. – С. 34–45.
2. Бардола К.Ю. *Синона. Пути трансформации византийской налоговой практики* / К. Бардола // *Древности 2011. Харьковский историко-археологический ежегодник.* – Вып. 10 – Харьков: ООО “НТМТ”, 2011. – С. 64–74.
3. Булычева Е. В. *Эйсфора – военный налог в мирное время (по данным договоров об аренде общественной земли в Аттике середины IV в. до н.э.)* / Е. Булычева // *Вестник Российского гуманитарного университета.* – 2014. – №13. – С. 15–22.
4. *Военный налог в 1942-43 гг.* [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://ihistorian.livejournal.com/73136.html>
5. *Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир* / общ. ред. и вступ. сл. Б.Е. Ланина. – М. : Прогресс, 1992. – 408 с.
6. Гагемейстер Ю. *Розысканія о финансахъ в Россіи.* / Ю. Гагемейстер. – Имп. академія наук, 1833. – 408 с.
7. Закон України від 20.06.1997 № 386/97-ВР “Про формування Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення” [Електронний ресурс]. – Режим досту-

пу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/386/97-%D0%B2%D1%80/ed19970620>

8. Закон України від 31.07.2014 № 1621-VII “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України” [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/ru/1621-18/print1452599817725452>

9. Игнатенко Д.И. Нормативные и организационно-правовые основания налогов и налогообложения в СРСР в период Великой Отечественной войны / Д. Игнатенко, В. Мартынов // Вестник Санкт-Петербургского университета МВД России. – 2005. – №. 2. – С. 30-32.

10. Коровкин В. Очерки истории государственного хозяйства, государственных финансов и налогообложения в Древнем мире / В. Коровкин. – М. : Магистр, 2009. – 733 с.

11. Лаппо-Данилевский А. Организация прямого обложения в Московском государстве со временъ смуты до эпохи преобразований. / А. Лаппо-Данилевский. – Типографія И.Н. Скороходова, 1890. – 557 с.

12. Орлик С.В. Механізм впровадження військового податку в Україні: досвід періоду Першої та Другої світових війн і сучасність. / С. Орлик // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Вип. 27. – Кіровоград : КНТУ, 2015. – С. 119-129.

13. Протягом 2015 року до Державного бюджету України надійшло понад 9 млрд. грн. військового збору [Електронний ресурс] / Інтернет-сторінка Державної фіскальної служби України. – Режим доступу: <http://sta-sumy.gov.ua/media-tsentr/novini/232671.html>

14. Рысалиева М.Ш. Основные этапы развития налоговой системы / М. Рысалиева // Вестник КРСУ. – 2009. – №. 9, Т. 9. – С. 66-70.

15. Смирнов Д.А. Реформирование и совершенствование принципов налогообложения в эпоху Петра I / Д. Смирнов // Общество и право. – 2012. – № 5 (42).

16. Тургенев Н. Опыт теории налогов / Н. Тургенев. – В тип. Н. Греча, 1818. – 368 с.

17. У 2014 році сплачено понад 2,5 млрд. грн. військового збору [Електронний ресурс] / Інтернет-сторінка Державної фіскальної служби України. – Режим доступу : <http://sta-sumy.gov.ua/media-tsentr/novini/179742.html>

18. Хромов П.А. Экономическая история СССР. Первобытно-общинный и феодальный способы производства в России / П. Хромов. – М. : Высш. шк., 1988. – 272 с.

19. Чукаева В.А. Русь в системе империи Золотой Орды (XIII–XV вв.) / В.А. Чукаева // Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції. – 2013. – № 4. – С. 110–115.

20. Шварц М.Р. Исторические аспекты налогообложения сельхозпроизводителя в России / М. Шварц Р., Э. Шварц // Вестник Брянского государственного университета. – 2008. – № 3. С. 120–126.

References

1. Bardola, K. Ju. (2002). *Nalogovaya politika imperatora Yustiniana I.* [The tax policy of the Emperor Justinian I.] *Visnyk Kharkivskoho natsionalnoho universyteta – Journal of Kharkov national university*, 566 (34), 34–45 [in Russian].

2. Bardola, K. Ju. (2011). *Sinona. Puti transformatsii vizantiyskoy nalogovoy praktiki.* [Ways of transformation of the Byzantine tax practice]. *Drevnosti – Antiquities*, 10, 64–74. Kharkov: ООО “NTMT” [in Russian].

3. Bulycheva, E. (2014). *Eysfora - voennyu nalog v mirnoe vremya (po dannym dogovorov ob arrende obschestvennoy zemli v Attike serediny IV v. do n.e.)* [Eysfora – war tax in time of peace (according to the agreements on public land lease in Attica middle of the IV century BC.)] *Vestnik Rossiyskogo gumanitarnogo universiteta – Bulletin of the Russian humanitarian university*, 13, 15–22 [in Russian].

4. *Voennyu nalog v 1942-43 gg.* [Military tax in 1942-43.]. Available at: <http://ihistorian.livejournal.com/73136.html>

5. Lanin B. Ye. (Eds.). (1992). *Vse nachinalos s desyatiny: jetot mnogolikij nalogovyj mir* [It all started with the tithe: the diverse world of tax]. Moscow: Progress [in Russian].

6. Gagemeyster Yu. (1833). *Rozyskaniya o finansakh' v Rossii* [Researches on finance in Russia]. Imp. akademiya nauk [in Russian].
7. Zakon Ukrainy vid 20.06.1997 № 386/97-VR "Pro formuvannia Fondu dlia zdiisnennia zakhodiv shchodo likvidatsii naslidkiv Chornobylskoi katastrofy ta sotsialnoho zakhystu naselennia" [The Law of Ukraine "On the formation of the Fund for the liquidation of consequences of Chernobyl disaster and social protection"]. (1997, June, 6). Available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/386/97-%D0%B2%D1%80/ed19970620>
8. Zakon Ukrainy vid 31.07.2014 № 1621-VII "Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta deiakykh inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy [The Law of Ukraine "On amendments to the Tax code of Ukraine and some other legislative acts of Ukraine"]. (2014, July, 31). Available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/ru/1621-18/print1452599817725452>
9. Ignatenko, D.I. (2005). *Normativnye i organizatsionno-pravovye osnovaniya nalogov i nalogooblozheniya v SRSR v period Velikoy Otechestvennoy voyny*. [Regulatory and organizational and legal bases of taxes and taxation CPCP during the Great Patriotic War]. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta MVD Rossii – Bulletin of St. Petersburg State university Ministry of Internal Affairs of Russia*, 2, 30–32 [in Russian].
10. Korovkin, V. (2009). *Ocherki istorii gosudarstvennogo khozyaystva, gosudarstvennykh finansov i nalogooblozheniya v Drevnem mire* [Essays on the history of the state economy, public finances and taxation in the ancient world]. Moscow: Magistr [in Russian].
11. Lappo-Danilevskiy, A. (1890). *Organizatsiya pryamogo oblozheniya v Moskovskom gosudarstv so vremen smuty do epokhi preobrazovaniy*. [Organization of direct taxation in the Moscow state the Troubles before the era of transformation]. Tipografiya I.N. Skorokhodova [in Russian].
12. Orlyk S.V. (2015). *Mekhanizm vprovadzhennia viiskovoho podatku v Ukraini: dosvid periodu Pershoi ta Druhoi svitovykh viin i suchasnist* [The mechanism of implementation of the military tax in Ukraine: the experience during the First and Second World Wars and the present]. *Naukovi pratsi Kirovohrads'koho natsionalnoho tekhnichnoho universytetu – Research papers Kirovograd national technical university*, 27, 119–129. Kirovohrad: KNTU [in Ukrainian].
13. *Protiahom 2015 roku do Derzhavnoho biudzhetu Ukrainy nadiishlo ponad 9 mlrd. hrn. viiskovoho zboru* [During 2015 the State Budget of Ukraine received over 9 billion. UAH. military training]. *Internet-storinka Derzhavnoi fiskalnoi sluzhby Ukrainy*. Available at: <http://sta-sumy.gov.ua/media-tsentr/novini/232671.html>
14. Rysaliev, M. (2009). *Osnovnye etapy razvitiya nalogovoy sistemy* [The main stages of development of the tax system]. *Vestnik KRSU – Bulletin of KRSU*, 9, 9, 66–70 [in Russian].
15. Smirnov D.A. (2012). *Reformirovanie i sovershenstvovanie printsypov nalogooblozheniya v epokhu Petra I* [Reform and improvement of taxation principles in the era of Peter I]. *Obschestvo i pravo – Society and law*, 5 (42) [in Russian].
16. Turgenev, N. (1818). *Opyt teorii nalogov*. [Experience in tax theory]. V tip. N. Grecha [in Russian].
17. *U 2014 rotsi splacheno ponad 2,5 mlrd. hrn. viiskovoho zboru* [It was paid more than 2.5 bln. UAH. military training in 2014]. *Internet-storinka Derzhavnoi fiskalnoi sluzhby Ukrainy*. Available at: <http://sta-sumy.gov.ua/media-tsentr/novini/179742.html>
18. Khromov, P.A. (1988). *Ekonomicheskaya istoriya SSSR. Pervobytno-obschinnyy i feodalnyy sposoby proizvodstva v Rossii* [The economic history of the USSR. Primitive communal and feudal mode of production in Russia]. Moscow: Vyssh. shk. [in Russian].
19. Chukaeva, V.A. (2013). *Rus v sisteme imperii Zolotoy Ordy (XIII–XV vv.)* [Russia in the system of the empire of the Golden Horde (XIII–XV centuries)]. *Aktualni problemy vitchyzniano yurysprudentsii – Actual problems of national law*, 4, 110–115 [in Russian].
20. Shvarts, M.R., Shvarts, E. (2008). *Istoricheskie aspekty nalogooblozheniya selkhozproizvoditelya v Rossii* [Historical aspects of the taxation of agricultural producers in Russian]. *Vestnik Bryanskogo gosudarstvennogo universiteta – Bulletin of Bryansk state university*, 3, 120–126 [in Russian].

Стаття надійшла до редакції 26.05.2016