

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ
Національний університет державної податкової служби України

В.Л. Андрущенко, З.С. Варналій, І.А.Прокопенко, Т.В.Тучак

**ПОДАТКОВІ СИСТЕМИ
ЗАРУБІЖНИХ ДЕРЖАВ
Навчальний посібник**

За загальною редакцією
доктора економічних наук,
професора П.В. Мельника

Київ
2012

УДК 336.221.4

ББК 65.261.4

А 663

*Рекомендовано Міністерством освіти і науки, молоді та спорту України як навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів
(Лист № 1/11-11316 від 02.12.2011 р.)*

Рецензенти:

Федосов В.М., доктор економічних наук, професор;

Лютий І.О., доктор економічних наук, професор;

Десятнюк О.М., доктор економічних наук, професор.

Андрущенко В.Л.

А 663 Податкові системи зарубіжних держав: Навчальний посібник / Андрущенко В.Л., Варналій З.С., Прокопенко І.А., Тучак Т.В. – К.: Кондор-Видавництво, 2012. – 222с.

ISBN 978-966-351-407-9

З'ясовано основні положення вчення про податки в світлі понять і теоретичних уявлень західної фінансової науки, охарактеризовано природу і діяльність податкової держави, розкрито роль оподаткування в умовах сучасної демократично-правової державності. На матеріалах численних джерел, здебільшого іншомовних, розглянуто устрій, особливості, фіскальні технології національних податкових систем США, Великої Британії, Німеччини, Франції, Італії.

Матеріал викладено у проекції зарубіжного досвіду оподаткування на актуальні проблеми вітчизняної науки і податкової практики, зокрема, у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України.

У додатках наведено міжнародну хронологію подій в історії податків, а також хроніки наукових конгресів Міжнародного інституту державних фінансів і Міжнародної фіскальної асоціації, котрі розкривають еволюцію ідей і подій в оподаткуванні.

Посібник розраховано для підготовки фахівців фінансово-економічного профілю освітньо-кваліфікаційного рівня “спеціаліст” і “магістр”, а також викладачів, аспірантів, працівників податкових органів, загалом – усіх, хто має інтерес до питань податків і державних фінансів.

Тексти епіграфів, вступу, тем 1, 2, 3, 7, а також додатків підготував д. е. н., проф. В.Л. Андрущенко; тему 4 – к. е. н., доц. І.А. Прокопенко; тему 5 – к. е. н., доц. Т.В. Тучак; тему 6 – д. е. н., проф. З.С. Варналій.

ББК 65.261.4

ISBN 978-966-351-407-9

Андрущенко В.Л., Варналій З.С.,
Прокопенко І.А., Тучак Т.В., 2011
Кондор-Видавництво, 2011

ЗМІСТ

Передмова	5
Тема 1. Основи вчення про податки в західній традиції	10
1.1. Податки у поняттях і концепціях.....	10
1.2. Фіскальне й нефіскальне призначення оподаткування.....	19
1.3. Податкова держава.....	21
1.4. Напрями аналізу податків та податкової політики.....	27
Тема 2. Податкова система Сполучених Штатів Америки	38
2.1. Федеральні податки.....	39
2.2. Штатні податки.....	46
2.3. Місцеві податки.....	50
2.4. Оподаткування племен індіанців.....	53
2.5. Адміністрування податків.....	55
2.6. “Податковий план” президента Обами.....	60
Тема 3. Податкова система Великої Британії	69
3.1. Батьківщина податкового права.....	69
3.2. Державні податки.....	70
3.3. Місцеві податки.....	80
3.4. Адміністрування податків.....	81
Тема 4. Податкова система Німеччини	89
4.1. Корифеї фінансової науки.....	89
4.2. Устрій податкової системи.....	92
4.3. Федеральні податки.....	94
4.4. Земельні та місцеві податки.....	100
4.5. Адміністрування податків.....	102

Тема 5. Податкова система Франції	113
5.1. Фіскальні перетворення Великої французької революції	113
5.2. Основні державні податки.....	115
5.3. Місцеві податки.....	123
5.4. Адміністрування податків.....	126
Тема 6. Податкова система Італії	136
6.1. Італійська школа вчення про податки.....	136
6.2. Основні державні податки.....	138
6.3. Регіональні та місцеві податки.....	143
6.4. Адміністрування податків.....	144
Тема 7. Сучасні тенденції податкової політики та реформування податкових систем	155
7.1. Модернізація та реформування національних податкових систем..	155
7.2. Тенденції оподаткування в епоху глобалізації.....	162
7.3. Гармонізація податків в умовах економічної інтеграції.....	166
7.4. Проекти міжнародних податків: утопія чи майбутня реальність? ...	168
Додатки	
Додаток А. Податки і збори в Римській Імперії	177
Додаток Б. Міжнародна хронологія подій в історії податків	179
Додаток В. Наукові конгреси Міжнародного інституту державних фінансів	199
Додаток Г. Наукові конгреси Міжнародної фіскальної асоціації	213
Додаток Д. Нефіскальні функції податкових відомств.....	219
Додаток Е. Питома вага податків у ВВП.....	221
Додаток Є. Найменування та сайти податкових відомств.....	223
Додаток Ж. Найменування та веб-сайти міжнародних організацій.....	225

Вступ

Прийняття Податкового кодексу України підносить на новий, вищий рівень інтерес до оподаткування в інших державах. Самий переконливий спосіб оцінити національну податкову систему – порівняти її з податковими системами других держав. При цьому держав авангардних, в яких є багато чому повчитися. Адже порівняння – одне із самих дієвих джерел знання і самокритичного самопізнання, а заздрість у кращому розумінні цього слова – сильний стимул творчості й розвитку.

Актуальність курсу “Податкові системи зарубіжних держав” обумовлена тими міркуваннями, що як теоретична розробка питань оподаткування, так і фіскальна практика в західних країнах знаходяться на високому рівні наукової та професійної культури. Знання і досвід держав Заходу в сфері оподаткування, державних фінансів взагалі уже випробувані й довели свою ефективність. Тому адаптовані до вітчизняних умов запозичення з Заходу відповідають національним інтересам України.

Тематична структура даного курсу відображає ту особливість фінансової науки, що вона поєднує “чисте” теоретизування з емпіричним знанням, взятим із досвіду оподаткування. Відповідно посібник складається з трьох груп тем. У темі 1 розкрито наукові уявлення про природу податків та оподаткування, які в сукупності відображають західну традицію вчення про податки. Коли прийняти до уваги, що традиція в науці – сукупність історично сформованих інститутів, цінностей, переконань і способів мислення, то погляди багатьох українських економістів усе ще помітно відрізняються від їх західних колег.

Теми 2–6 присвячено характеристиці сучасних податкових систем п’ятох західних держав. Тут свою головну задачу автори бачили у висвітленні параметрів основних податків і фіскальних технологій у такому стилі викладу, щоб їх було легко порівняти з положеннями Податкового кодексу України. Такий підхід дав можливість переконатися, що існують однотипні для всіх демократично-правових країн із соціально орієнтованою ринковою економікою

теоретичні засади і наукові принципи оподаткування, інститути та організаційні структури функціонування податкових систем, заходи фіскальної політики.

В узагальнюючій прикінцевій темі 7 розкрито сучасні світові тенденції оподаткування, гармонізації податків, напрями реформ і податкової політики в епоху глобалізації та інтеграції, охарактеризовано проекти міжнародних (глобальних) податків як можливого розвитку податків у майбутньому.

Корисну інформацію зосереджено в додатках.

Всі теми посібника об'єднує той загальний задум, що в пошуках підходів і рецептів до вирішення гострих фінансових проблем молоді української держави природно вдатися до досвіду тих народів, які вже прийшли історичним шляхом вагань і пошуків, котрі володіють безцінним досвідом і віковими традиціями успішної організації податкової справи. Адже більшість наукових шкіл і проривних фіскальних технологій мають західне походження.

Зміст посібника підпорядковано меті і завданням навчальної програми дисципліни “Податкові системи зарубіжних держав”.

Мета дисципліни – ознайомлення з тлумаченням понять оподаткування в західній науковій традиції, вивчення практики функціонування податкових систем США, Великої Британії, Німеччини, Франції, Італії.

Завдання дисципліни науково-пізнавального та професійного характеру передбачають з'ясування:

- основ вчення про податки в західній традиції;
- устрою, структури, функціонування національних податкових систем ряду держав, вибраних таким чином, щоб мати найбільш репрезентативне уявлення про події та явища в оподаткуванні;
- фіскальних і нефіскальних функцій податків;
- тенденцій в розвитку оподаткування, існуючих проблем, заходів по реформуванню податкових систем;
- ідей та ідеалів соціально-економічного і морально-етичного характеру, якими керуються уряди в проведенні податкової політики;

В результаті засвоєння положень даного курсу студент має

Знати:

- теоретичні тлумачення представниками західної фінансової науки природи, принципів і функцій оподаткування;
- визначальні події в розвитку зарубіжних податкових систем;
- параметри основних податків, фіскальні технології, зміст податкових реформ, методи адміністрування податків у США, Великій Британії, Німеччині, Франції, Італії;
- глобальні тенденції розвитку оподаткування, процеси реформування та міждержавної гармонізації національних податкових систем, зокрема в межах Євросоюзу, проекти міжнародних податків.

Вміти:

- впевнено користуватися науково-поняттєвим апаратом податкової теорії, професійною термінологією фіскальної практики;
- розумітися у взаємозв'язках оподаткування з економічними, соціальними, політичними, етичними факторами суспільного і державного життя;
- пояснити вплив податків на поведінку платників;
- орієнтуватися у вітчизняній та зарубіжній літературі на теми оподаткування, знаходити та аналізувати потрібну інформацію;
- аргументовано вести наукову дискусію, відстоювати свою позицію, викладати думки ясно, виразно, стисло.

Об'єкт навчальної дисципліни – теорія і світова практика оподаткування, податкові системи і податкова політика зарубіжних держав.

Предмет – ідеї, теоретичні положення, методи дослідження, факти, інститути, технології функціонування податкових систем та адміністрування справляння податків стосовно п'яти держав із числа “Великої вісімки”: США, Великої Британії, Німеччини, Франції, Італії.

За логікою міжпредметних зв'язків даний курс органічно розвиває і доповнює в предметній сфері оподаткування положення навчальних дисциплін фінансово-економічного циклу: економічної теорії, державних фінансів, грошей і кредиту, міжнародних фінансів, фінансового права, податкового менеджменту

та ін. З свого боку сучасне фінансове знання вбирає прийоми дослідження, запозичені з політекономії, соціології, політології, філософії.

В силу специфіки даної навчальної дисципліни вона опирається на надбання західної теорії і практики. Останні для вітчизняних науковців, спеціалістів, неофітів фінансової науки є унікальним за своїм інтелектуальним багатством банком знань і досвіду, рівного якому не просто існує. Адже в Західній Європі фіскальні питання осмислюють, починаючи з античної епохи. В XVI–XVII ст. започатковані перші школи податкової політики камералістів і меркантилістів, а в XVIII ст. були вже створені наукові системи оподаткування в доктринах фізіократів і представників класичної політекономії. Від положень цих шкіл генетично походять усі сучасні теорії. Високий імідж фінансової науки Заходу створили численні вчені-фінансисти. Серед них лауреати Нобелівської премії Дж. Б'юкенен, У. Вікрі (1914–1996), Дж. Міррліс, Дж. Стігліц, творчість яких торкається різних аспектів і проблем оподаткування.

З часів античності Захід знаходиться в авангарді інтелектуального розвитку європейської людності. Тому звернення до досвіду і наукових досягнень західних держав має більш ніж вагомі підстави. Адже там знаходиться невичерпний резервуар ідей, теорій, знань, багатство і глибина яких вражають. На Заході розробка проблем державних фінансів давно піднялася на висоту, котрій немає рівних у світі. В Україні без західної школи, без осмислення, сприймання, використання такого унікального наукового потенціалу і практичного досвіду не обійтись.

Разом із тим зарубіжну наукову думку, практичний досвід не варто сприймати некритично, як істини в останній інстанції, без врахування реальних умов, національних інтересів, історичних особливостей України. Як і недопустимо нехтувати творчими доробками українських учених, досвідом вітчизняної податкової практики.

При підготовці посібника в ролі інформаційних джерел емпіричних даних майже виключно використано першоджерела – матеріали, розміщені на вебсайтах фіскальних відомств і податкових органів різних держав та інші

ресурси Інтернету. Теоретична частина опирається, зокрема, на антологію праць класиків науки державних фінансів та монографії. Використані джерела і рекомендовану літературу вказано до кожної окремої теми.

Податкові системи охарактеризовано стисло, увагу зосереджено на головному, в силу необхідності пропущено численні подробиці. Останні можна знайти в рекомендованих джерелах, а особливо – на веб-сайтах податкових відомств різних держав та міжнародних організацій фіскального профілю.

Тема 1. Основи вчення про податки в західній традиції

План

- 1. Податки та оподаткування в поняттях і концепціях**
- 2. Фіскальне й нефіскальне призначення податків**
- 3. Податкова держава**
- 4. Напрями аналізу податків та податкової політики**

У даному контексті під західною традицією слід розуміти процес відтворення й розвитку сукупності ідей і понять, закладених у цінностях західної цивілізації та відображених у відповідних тим цінностям наукових уявленнях про податки, державні фінанси, економіку. Основоположні суспільні цінності західної цивілізації суть: ринкова економіка, правова держава, плюралістична демократія, громадянське суспільство.

У науці статус традицій мають ті знання, котрі визнає абсолютна більшість представників науки, які приймають за аксіому, постійно до них апелюють. Приклад – класичні принципи оподаткування Адама Сміта (1723–1790), які знаходяться у науковому вжитку вже близько 250 років.

Податки та оподаткування в поняттях і концепціях

У джерелах, написаних західними авторами, передісторію й походження податків теоретично пояснюють з трьох позицій:

- податки виникли на основі взаємовигідного договору між суспільством платників і державною владою (*договірно-правова концепція*);
- оподаткування носить характер по суті ринкової угоди між платниками і державою, яким остання пропонує певні блага неділимого суспільного (колективного) споживання в обмін на податкові платежі (*концепція фіскального обміну*);

- податки влада нав'язує суспільству силою примусу (*силова концепція*), цю концепцію, крім обивателів, і досі розділяють деякі економісти, в тому числі українські.

У дослідженнях західних вчених держава водночас постає органом адміністративного змушування, стримування, заохочення, регулювання, а також приймання й виконання рішень. Функції податків, як і державних фінансів у цілому, є логічним наслідком призначення та ролі держави.

В концентрованій формі сутність явищ дійсності розкривають дефініції (визначення) – мислено-поняттєві образи реалій, що залежать від світогляду, відображають усвідомлене сприймання оподаткування. Декількох прикладів достатньо, аби мати уявлення про сутність податків на підставі дефініцій, які фігурують у літературних і законодавчих джерелах.

Перше слово про природу податків – визнаним класикам фінансової науки, з яких виділимо представників зустрічних теоретичних напрямків: державницького і ліберального. Видатні німецькі економісти Лоренц Штейн (1815–1890) і Адольф Вагнер (1835–1917) виводили пояснення природи податків із сутності людини і держави, опираючись на поняття права і власності. Для Штейна податки – “установлена державою сукупність індивідуальних внесків, що стягуються на основі права в адміністративному порядку”¹. За Вагнером, податки – “спеціальні засоби оплати суспільних (державних) потреб”, а також “регулятор розподілу національного доходу і національного багатства, створеного в процесі вільної конкуренції”².

Представник економічного лібералізму серед класиків фінансової науки француз П'єр Поль Леруа-Больє (1843–1916) вважав, що функції держави мають обмежуватися підтриманням правопорядку, внутрішньої та зовнішньої безпеки. Для нього “податок – усього-на-всього просто явний чи замаскований

¹ Classics in the Theory of Public Finance / Ed. by R.A. Musgrave, A.T. Peacock. – London: Macmillan; New York: St Martin's Press, 1967. – P. 31.

² Classics in the Theory of Public Finance. – P. 8.

внесок, який державна влада накладає на людей або товари з метою оплати державних видатків”³, найкращий податок – це найменший податок.

Американський економіст Ричард Елі (Ely, 1854–1943), відомий тим, що деякий час сам служив податковим інспектором, дав податку прагматичне визначення в тому сенсі, що платники в формі податків мають передавати частину вартості благ і послуг, якими б могли самі скористатися приватним чином, на користь держави в розрахунку на одержання в централізованому й знеособленому порядку благ, фінансованих з бюджету.

У електронному “Міжнародному податковому тлумачному словнику” під податками розуміють обов’язкові (compulsory) без компенсаційні платежі державі. В силу його простоти й стислості дане визначення прийняте за робоче в публікаціях Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР).

За визначенням, сумісно запропонованим Світовим Банком і міжнародною аналітично-консультативною компанією PricewaterhouseCoopers, податок *“сплачують на користь держави; це платіж обов’язковий; його використовують для формування державних доходів; повернення конкретному платнику вартісного еквіваленту сплаченого ним податку не передбачена”*⁴.

На наше переконання, більшість визначень веде родовід від дефініції, сформульованій Установчими зборами в часи Великої французької революції (1789 р.), ще на початках становлення демократично-правової державності: *“Оподаткування – спільний обов’язок громадян, форма компенсації та ціна тих переваг, які дає членство в суспільстві”*⁵. Так чи інакше податки виконують роль попередньої оплати благ цивілізованого існування, є платежами, накладеними на кожного всіма.

Згідно статті 6 Податкового кодексу України *“податком є обов’язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу”*.

³ Classics in the Theory of Public Finance. – P. 152.

⁴ Paying Taxes 2010. The global picture. – P. 97. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: siteresources.worldbank.org/INTTIMORLESTE/Resources/payingtaxes.pdf

⁵ Classics in the Theory of Public Finance. – P. 153.

Якщо Податковий кодекс України відображає погляд на податок нібито з боку *платника*, то Податковий кодекс Російської Федерації дає визначення (стаття 8) начебто з боку *держави*: “Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований”. Деякі російські вчені мають до даного визначення претензії концептуального характеру, оскільки воно наголошує на відчуженні, присвоєнні державою коштів, а не покладає в основу оплату за рахунок податків суспільних благ і послуг.

Існують і такі погляди, що добровільна за зовнішньою формою сплата податків не більш, ніж усвідомлення неминучої необхідності, насправді в соціально-психологічному сприйманні податки недобровільні, оскільки в людей відсутня щиросердечна згоди їх платити.

Нарешті, оскільки податки відомі людству вже декілька тисяч років, поняття податку так укорінилося в масовій свідомості, настільки стало саме собою зрозуміле, що потреба у визначенні податку відсутня. Так, проф. Йоахим Ланг (Німеччина) переконаний у відмиранні поняття податку при сучасному рівні його інституціоналізації, тобто закріпленні у масовій свідомості завдяки усталеним уявленням, поняттям і традиціям. Не наводять дефініцію податку і американські автори проекту Основ Світового податкового кодексу (1992 р.).

Однак, з теоретичних і пізнавальних міркувань визначення податку в літературі наукового і навчального характеру потрібне. З наведених визначень й аргументів до них впливає низка умовиводів, котрі в своїй сукупності формують наукові уявлення про сутність податків.

По-перше, податок трактують то як *обов'язок платника перед фіском (відчуження коштів)*, то як *платіж платника на користь фіску (надходження коштів)*. Небезпідставно ототожнювати реальних платників податків виключно з фізичними особами. Теоретичну підтримку такого погляду знаходимо у

професора Принстонського університету (США) Гарві Роузена (Rosen): “З економічної точки зору саме люди – акціонери, робітники, домовласники й землевласники, споживачі, а зовсім не корпорації, несуть тягар податків”⁶. За Роузеном, коли говорять про податки на бізнес, не ясно, що це означає, якщо взагалі має сенс. Поняття юридичної особи (корпорації) – лише зручна фікція.

Тут різниця смислів має неабияке сутнісне значення. Тлумачення податку як фіскального обов’язку, виконувати котре держава вправі і присилувати, означає, що податок – суспільно визнане зобов’язання, а не просто платіж сам по собі. Несплачений податок, від якого платник ухилився, не скасовує обов’язку перед фіском. Подібне твердження стало б беззмістовним, коли суть податку звести до самого факту платежу. В Україні в силу великих масштабів ухилення від податків розширене трактування податку як обов’язку набуває особливо актуального змісту. Точніше було б сказати, що природі податку властиві якості як реального платежу, так і передбаченого законом й обумовленого громадянським сумлінням обов’язку.

Підтвердження такої позиції знаходимо у Адама Сміта (1723–1790). Про податок він пише як про всезагальне фіскальне зобов’язання підданих держави, котрі “мають по змозі брати участь в утримуванні уряду відповідно до своєї здатності й сил, тобто відповідно до доходу, яким вони користуються під протегуванням і захистом держави”⁷.

По-друге, англomовний термін *compulsory* допускає різні смислові відтінки перекладу: примусовий, насильственный, обов’язковий, імперативний. Тому принципового значення набуває питання, – котрому з цих смислів відповідає істинна природа податку? Податки у сучасних демократично-правових державах, в тому числі і в Україні, не можна вважати примусовими, крім випадків приборкання зловживань з боку платників. У решті ситуацій податки – безумовно обов’язкові платежі.

⁶ Rosen H.S. Public Finance / H.S. Rosen. – Boston etc.: Irwin/McGraw-Hill, 1995. – P. 274.

⁷ Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / А. Сміт: Пер. з англ. – К.: Poet-Royal, 2001. – С. 505.

По-третє, постає висновок, що в демократично-правовій державі податок – покладений на громадян обов'язок вносити у бюджет грошові внески без прямого обміну на певні блага і послуги, але з гарантованою умовою бути забезпеченими благами суспільного характеру, котрі споживаються чи використовуються колективно, а не в порядку індивідуального присвоєння. Наприклад, до таких благ і цінностей вищого суспільного порядку належать безпека і комфорт існування, соціальна стабільність, фундаментальна наука, національний престиж. Суспільні блага такого роду органічно й нерозривно пов'язані з податками. Якщо ж такий взаємозв'язок відсутній, тоді платежі – хоч за формою залишаються податками – набувають характеру поборів, данини, конфіскацій на зразок тієї дані та воєнної контрибуції, що платило населення Русі на користь ханів Золотої Орди.

По-четверте, західні дослідники вбачають в оподаткуванні *конфлікт інтересів*, оскільки безпосередні матеріальні вигоди платників протистоять фіскальним інтересам держави за принципом: виграш платника обертається скороченням податкових надходжень. Інакше уряди б не шукали собі популярності в скороченні податків, а платники не зустрічали б подібні заходи з ентузіазмом. У історії різних держав оподаткування бувало не раз викрешувало вогонь народного опору, викликало бунти, повстання, визвольні рухи і революції. Принаймні незадоволення податками – той постійно діючий фактор, котрий генерує напруги не тільки між державою і населенням, але й між різними соціально-економічними верствами суспільства, кожна з яких добивається реалізації своїх вигод у сфері оподаткування. Звідси безупинні видозміни податкових систем. Так що постійно тліючі конфлікти інтересів у оподаткуванні ніколи не знаходять свого остаточного вирішення.

По-п'яте, податки – джерело ресурсів універсального характеру, призначених для існування держави та здійснення її політики. Чим активніша діяльність й розгалуженіші функції держави, тим більше податкових надходжень вона потребує. На відміну від інших вимог з боку громадян (обов'язкової воєнної служби, натуральних повинностей, додержання різних

правил та ін.), вилучення в формі податків легко трансформувати в будь-який вид задоволення потреб. Тому рішення платника ухилитися від податків по праву розглядають як пряму загрозу суспільно-державним інтересам.

Отже, оподаткування – всеохоплююча, незамінима, централізована фіскальна першооснова життєдіяльності держави та існування цивілізації.

В узагальненому вигляді еволюцію наукових уявлень про сутність і призначення податків представлено в Таблиці 2.

Таблиця 2

**Альтернативні концепції
пояснення соціально-економічної природи податків**

Традиція християнського богослов'я	Святе Письмо проповідує послух “царям земним”, у тому числі і в питаннях оподаткування. Христос визнавав владу Риму і законність податків на користь імперського фіску: “Итак отдавайте кесарево кесарю, а Божие Богу” (Мф 22, 21). Спаситель не гребував спілкуванням із збирачами податків – митарями (Мф 11, 19; 21, 31), а вони приймали Ісуса з гостинністю й радістю (Мк 2, 14–16).
Концепція “необхідного зла”	Немає людей, кому подобається платити податки. З такого погляду, податки – зло, але <i>зло легітимне й необхідне</i> для існування будь-якої благоустроєної держави і цивілізованого суспільства.
Анархістсько-екстремістська концепція	Через Інтернет-форум “Економічний бунтар” поширюються радикальні погляди на зразок: податок – крадіжка, легалізований грабіж власності та плодів праці, державний рекет, економічне насильство; оподаткування призводить до паразитування одних людей за рахунок інших.
Концепція фіскального обміну	Податкові платежі – вартісний еквівалент, свого роду ціна неділимих благ і послуг суспільного споживання, забезпечуваних державними органами в обмін на податки.
Концепція:	Оподаткування інтерпретують як добровільну акцію

податок – благодійний внесок	добродійного характеру з боку приватних осіб на користь суспільства і держави.
------------------------------------	--

Християнська традиція та анархістська концепція не мають наукового характеру. Перша – в силу того, що метафізична сутність релігії робить її недоступною для наукової критики. Християнське вчення можна приймати чи не приймати, вірувати в нього чи ні, але спростувати його не можливо в принципі. Що стосується анархістської концепції, то вона передбачає перекручене розуміння свободи, означає нереалістичний негативізм по відношенню до державної влади й законності, тим самим відкидаючи раціональне ставлення до податку як фіскальної повинності перед державою та громадянського обов’язку.

Із історії ідей і подій. У березні 2006 р. не де-небудь, а в приміщенні Лондонської фондової біржі відбувся бізнес-форум на тему “Чи всі податки є крадіжками”? Зустріч вели професор Лондонської школи економіки Ян Енджел і колишній керівник податкової служби Великої Британії Ніколас Монтагу. Останній підвів підсумки форуму наступним чином: “Люди повинні мати кошти [спільного користування], зібрані з них самих, щоб фінансувати блага, вкрай необхідні для них самих”⁸.

Поняття податку як “*необхідного зла*” опирається на логіку вчення про оподаткування класиків політичної економії Адама Сміта (1723–1790) і Давида Рікардо (1772–1823) і приписується їм. Зменшуючи ресурси в приватному розпорядженні, податки впливають на інтереси всіх людей, – говорив Рікардо. Він не допускав думки, що податки здатні стимулювати будь-які додаткові ділові чи трудові зусилля (efforts). Тому держава має обходитися мінімальною сумою податків, бути дешевою (minimum government). З такого погляду, за державою і закріпився метафоричний образ “*нічного сторожа*”. Тобто, роль держави зводиться до охорони правопорядку при невтручанні в економічні й соціальні процеси, для регулювання яких, за Смітом, достатньо *невидимої руки (invisible hand)* ринку.

⁸ Angell I., Montagu N. All taxation is Theft? [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.londonbusinessforum.com/events/all_taxation_is_theft

В сучасній інтерпретації концепції “необхідного зла” податки трактують як відчуження в обов’язковому, а при необхідності, то і в примусовому порядку приватних ресурсів з метою фінансування державної діяльності при умові, щоб оподаткування було оптимальним під кутом зору забезпечення функції суспільного добробуту.

Концепція фіскального обміну (fiscal exchange) представлена працями лауреата Нобелівської премії Джеймса Б’юкенена (н. 1919) та його послідовників, які опиралися на класиків фінансової науки шведської та італійської шкіл. У цій системі поглядів оподаткування трактується на основі ринкової логіки фіскального обміну, свого роду бартеру між громадянами-платниками податків і державою. Тут *податкові платежі – суть вартісний еквівалент, своєрідні ціни благ і послуг суспільного споживання, забезпечуваних державою*. Обсяг і структура суспільних благ, відповідний їм рівень оподаткування визначаються шляхом демократичних процедур приймання рішень, тобто через політичні механізми суспільного вибору.

Таким чином, у західній фінансовій літературі по суті співіснують лише дві реалістичні інтерпретації соціально-економічної природи податків, що мають науковий характер: концепції “необхідного зла” та фіскального обміну. Згідно цих систем поглядів, податки призначені для виконання фіскальної, стабілізаційної (регулятивної) та (пере)розподільної функцій.

Різниця між даними концепціями полягає в тому, що теоретики школи Б’юкенена намагаються “облагородити” і виправдати оподаткування в очах громадянської думки, для них податок – не повинність, а свого роду ринкова угода та/або оформлений як суспільний обов’язок фіскальний еквівалент благ і послуг, забезпечуваних державою. А послідовники лауреата Нобелівської премії Джеймса Міррліса (н. 1936) закликають пристосуватися, примиритися з реаліями, для них податки – “неминуче зло”, але з можливістю його оптимізувати. Перші трактують податки з нормативно-оціночної позиції (“те, що хотілося б, мало бути”), другі розглядають податки у дусі прагматичної

позитивної методології (“те, що є”). В історії та практиці оподаткування достатньо аргументів на користь обох версій.

Словом, – представники різних шкіл фінансово-економічної думки вибирають і покладають в основу ті ознаки податків, які більше відповідають їх теоретичному баченню, політичним переконанням, вимогам моменту.

Фіскальне й нефіскальне призначення податків

Головне, внутрішньо і одвічно притаманне призначення податкової системи і відповідно кожного з податків зокрема – *фіскальна функція*, тобто здатність забезпечувати державу необхідною їй сумою фінансових коштів, домірних потенціалу економіки та реальній платоспроможності платників.

Із історії ідей і подій. Середньовічний англійський схоластик Іоанн Солсберійський (1115–1180) у метафоричних виразах так описував шкоду надмірного фіскалізму: “Финансовые чиновники и хранители королевской казны уподобляются желудку и кишкам, которые, если они переполнены из-за чрезмерной жадности и слишком цепко удерживают свои накопления, порождают бесчисленные и неизлечимые болезни, так что через их недуг гибель грозит всему организму”⁹.

Втручання в економіку за допомогою оподаткування – потужний і постійно діючий засіб регулювання економічних та соціальних процесів. *Під податковим регулюючим втручанням слід розуміти прямий і/або опосередкований вплив держави на економіку і соціальну сферу засобами оподаткування.* Полеміка між прихильниками і противниками державного втручання ведеться здавна. Їй і не може бути кінця, оскільки ставлення до цього питання залежить від обставин місця і часу. Якби оподаткування зовсім не стримувало ділову енергію та економічну свободу, то звістка про зниження податків ніколи б не викликала сплеску ейфорії з боку населення й бізнесу.

Із історії ідей і подій. Лозунг державного невтручання в господарську діяльність донині виражає крилата фраза: “Laissez faire et laissez passer”. Її зміст можна перекласти таким чином: “Не перешкоджайте, дозвольте діяти”. Походження даного виразу точно не встановлене, його приписують різним авторам XVII–XVIII ст.

⁹ Цит. за книгою: Берман Г.Дж. Западная традиция права: эпоха формирования / Г.Дж. Берман: Пер. с англ. – М.: Изд-во МГУ, 1998. – С. 273.

Парадоксальним чином уряди забезпечують свою популярність й електоральну перспективу, пропонуючи зниження податків при одночасному збільшенні видатків бюджету, зокрема, на фінансування соціальних потреб. Власті намагаються підсолодити пілюлю, справляючи податки під привабливим приводом. Наприклад, у стародавньому Ізраїлі податки збирали під видом жертвоприношень на користь храму. Сучасні податкові зобов'язання трактують як фіскальні еквіваленти забезпечуваних державою благ і послуг, патріотичний чи громадянський обов'язок. І т. п. Насправді так воно і є.

Окрім споконвічної *фіскальної функції*, сучасне оподаткування “попутно” й водночас виконує *дистрибутивну функцію* (у вітчизняній літературі її називають розподільною або перерозподільною), а також *функцію регулювання та стабілізації* економічних і соціальних процесів. Інколи по аналогії з образом дії економічних законів у Адама Сміта – “невидимою рукою” (invisible hand) функції податків метафорично уявляють як видимі “руки” різного призначення: *grabbling hand* – збираюча рука (фіскальна функція); *helping hand* – допомагаюча, підтримуюча рука (дистрибутивна функція); *enabling hand* – санкціонуюча, сприяюча рука (регуляторно-стабілізаційна функція).

Нарешті, податки як, скажімо, і гроші більшість людей сприймає інтуїтивно, – тобто на рівні безпосередніх спостережень, знання і буденного досвіду, без претензії на розкриття “сутності”, формулювання дефініцій чи потреби в доказах. Так, уже в найдревніших письмових пам'ятках людства, наприклад у Біблії, податки і гроші згадуються без будь-якого пояснення, як само собою зрозумілі явища. Професор Йоахим Ланг (ФРН) пише про відмирання поняття податку при сучасному рівні його інституціоналізації¹⁰, тобто завдяки історичній давності укорінення податків у масовій свідомості.

¹⁰ Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы / Й. Ланг: Пер. с нем. – Бонн: Федеральное министерство финансов, 1993. – С. 27–28.

Податкова держава

На Заході, зокрема в Євросоюзі, сучасна держава є державою демократичною, правовою, соціальною. Але існуючи на фіскальній базі податків, вона водночас є і державою податковою.

Податкова держава – держава, ресурсне забезпечення існування та діяльності якої, а також вирішення загальносуспільних задач здійснюється переважно коштом податків. Податкові держави розвинулися в результаті нарощування функцій держави, особливо мілітаристських і соціальних. Це викликало потребу в усе зростаючих надходженнях у казну, а розвиток товарно-грошових відносин створював для цього економічні умови.

В ретроспективі податкова держава виникла не враз. За ознакою ресурсних джерел існування їй спочатку передували, а потім наслідували інші типи держав у наступній історичній послідовності.

Таблиця 1

Типи держав за характером джерел існування

<i>Тип держави</i>	<i>Основні джерела ресурсів і доходів</i>
Даннина держава (tribute state)	Данина, воєнна здобич, контрибуції
Доменальна держава (domain state)	Доходна експлуатація доменів і регалій (майна, прав, природних ресурсів у державній власності)
Податкова держава (tax state)	Податки, збори і обов'язкові платежі
Фіскальна держава (fiscal state)	Податки, внутрішні та зовнішні борги

Джерело: Узагальнено та розроблено автором за матеріалами Fiscal Regimes and the Political Economy of Early States. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.stanford.edu/~scheidel/May2010.pdf

Чітких граней переходу від одного типу до другого немає, вони постійно накладаються один на одного. Так, в Запорозька Січ поєднувала в собі родові риси данниної та доменальної держави¹¹. Сучасна податкова держава, що

¹¹ Андрущенко В.Л. Запорозька Січ як український феномен / В.Л. Андрущенко, В.М. Федосов. – К.: Заповіт, 1995. – С. 79–113.

доповнює ресурсно-дохідну базу свого існування позиками та емісією паперових грошей, трансформується в *фіскальну державу*.

Із історії ідей і подій. Під кутом зору ознак, наведених у Таблиці 1, СРСР – соціалістична держава, що сама господарювала, майже виключно одержуючи доходи від підприємств й організацій державної форми власності, по суті відповідала образу архаїчної доменальної держави феодальної епохи!

Концепцію “податкова держава” у науковий вжиток увів видатний українсько-австрійсько-американський економіст і соціолог Йозеф Шумпетер (1883–1950). За його словами: “Податки не лише допомогли створити державу. Вони сприяли оформленню її. Податкова система стала тим органом, розвиток якого спричинив появу других органів. За допомогою податкового законодавства держава підпорядкувала собі приватні господарства і забезпечила домінування над ними. Податок вносить дух грошей і розрахунку в усі закутки, де ним до того і не пахло, і таким чином стає творчим фактором самого державного організму, який створив податок”¹².

В історичній ретроспективі знаменний характер мала та обставина, що формування податкової держави відбувалося водночас із становленням *національних держав*. Адже перед національною державою постали не так вигоди монархічних династій, як загальнонаціональні інтереси. Відповідно стало потрібним перейти від фінансування державних потреб коштом доменів і регалій до більш широкої доходної бази. Здатність налагодити систему оподаткування стало важливою ознакою адміністративних можливостей національної держави, її здатності забезпечити контроль над територією та населенням. Національні держави підняли на небувалу до того висоту роль оподаткування і державного боргу. Суттєва типологічна риса національно-податкової держави полягає у посиленні централізованої влади, розширенні урядових функцій, активності зовнішньої політики, амбіціях національних еліт. За даними ознаками Україна також належить до такого типу держав.

¹² Schumpeter in the History of Ideas / Ed. by Y. Shionoya and M. Perlman. – Ann Arbor: The University of Michigan Press, 1997. – P. 79.

Разом із тим, якщо держава існує головним чином *не* за рахунок оподаткування національного виробництва – ВВП, а за рахунок зовнішніх позик і доходів експортно-імпортного походження, то таку державу не можна вважати повноцінною податковою державою.

За критеріями податкової держави групу сучасних всесторонньо розвинених держав характеризують наступні ознаки (Таблиця 2).

Таблиця 2

Характерні властивості сучасних податкових держав

<i>Історична епоха і група держав</i>	<i>Основні джерела державних доходів</i>	<i>Функції податків</i>	<i>Адміністративні та морально-етичні пріоритети</i>
XX – початок XXI ст. Період індустріального, постіндустріального, інформаційного суспільства. Держави ОЕСР	Податки, внески у соціальні фонди, державні позики, емісія паперових грошей	(1) Фіскальна; (2) дистрибутивна; (3) регулювання та стабілізація соціально-економічних процесів	Прозорість обліку та оцінки об'єктів оподаткування; зниження масштабів ухилення від податків; компенсація тягаря податків наданням суспільних благ

Залежність податкової держави від регулярних надходжень із постійно відновлюваних джерел доходів породжує *ризики* або *кризи* існування держави як тільки порушуються самодіючі механізми економічного росту і розвитку. Це настає в разі надзвичайних потрясінь – війн і революцій, економічних криз, коли виникає параліч фіскальної адміністрації, органів державної влади взагалі. Історія знає подібного роду події, під впливом яких Шумпетер написав у 1918 р. роботу “Криза податкової держави” (“Die Krise des Steuerstaates”).

Ризики і кризи податкової держави пов'язані з наступними обставинами:

- втрати державою здатності ефективно контролювати податковий процес;
- надмірного розростання державних функцій, що обумовлює дефіцитність державних фінансів, яка виходить за межі установлених лімітів;

- часткові кризи податкової держави, обумовлені дією тимчасових кон'юнктурних причин.

З першої причини кризові явища виникають у силу нездатності державних органів приборкати тіньову економіку та діяльність мафіозних структур, належним чином переслідувати і карати порушників фіскальної дисципліни. Наукове описання другої причини вперше виконав у США Джеймс О'Коннор під назвою "*фіскальна криза держави*" ("*the fiscal crisis of the state*"). Мова фактично йде про фіскальну кризу так званої *держави загального благоденства (welfare state)*, надто великі соціальні щедроти якої стали непід'ємними для бюджетів навіть найбільш багатих країн і більше не піддаються зусиллям кризового менеджменту ("*crises of crises management*").

Нову сторінку в долі податкової держави відкрила світова фінансово-економічна криза, що розпочалася осінню 2008 р. Слідом за нею прийшла *глобальна фіскальна криза (global fiscal crisis)*, обумовлена скороченням податкових надходжень унаслідок кризових явищ в економіці при відповідному зростанні соціальних виплат населенню, а також багатомільярдною державною допомогою збанкрутілим банкам. Масштаби фіскальної кризи вражають. Так, на початок 2010 р. дефіцит державного бюджету Греції сягає (округлено) 12% ВВП, державний борг – 113% ВВП. Для США дані показники складають 10% і 94% відповідно, для Великої Британії – 13% і 70%, Італії – 5% і 115% і т. д.

Безпосередньо скорочення резервів росту податкових надходжень пояснюють наступними глобально діючими факторами:

- розвитком електронної комерції та електронних платежів, які важко піддаються контролю з боку податкової адміністрації;
- внутрішньо-корпоративними трансакціями та маніпуляціями, що дозволяє мультинаціональним компаніям переводити прибутки в країни з ліберальним податковим режимом;
- приховуванням від оподаткування доходів і прибутків шляхом їх переводу на рахунки в офшорних центрах та "податкових сховищах".

В останні роки уряди західних держав оголосили рішучі заходи по економії бюджетних коштів, ведуть боротьбу з трансакційними та офшорними махінаціями. Тому майбутнє податкової держави, схоже, не буде таким уже песимістичним. Адже історія держав, тисячоліттями існуючих за рахунок податків, підтверджує життєздатність держав даного типу.

Концепція податкової держави знайшла теоретичне підкріплення і розвиток у поняттях фіскальної конституції та конституційної економіки. *Фіскальна конституція – основане на консенсусі зведення правил оподаткування з метою забезпечення фінансово-економічної стабільності.* Обмеження, передбачені в такій конституції, мають виконувати роль сигналів тривоги стосовно стану податкової системи. Наприклад, практичне втілення ідеї фіскальної конституції знайшли в *Пакті стабільності та економічного росту*, прийнятому Євросоюзом у 1997 р. Пактом передбачено макроекономічні ліміти темпу інфляції на рівні 2,6% у рік, бюджетного дефіциту – 3%, державного боргу – 60% від обсягу ВВП.

Науковий пріоритет у розробці *конституційної теорії оподаткування* належить лауреату Нобелівської премії (1986 р.), видатному американському вченому-фінансисту Джеймсу Б'юкенену. В циклі своїх праць, зокрема “Щодо податкової конституції для левіафана” (1977 р.), “Влада оподаткування: аналітичні основи фіскальної конституції” (1980 р.), Б'юкенен і його співавтори обґрунтували конституційну вимогу збалансованого бюджету й відповідного обмеження функцій держави. На відміну від стихії ринку державні фінанси, зрегульовані конституційно установленими нормами оподаткування і процедурами бюджетного процесу, набувають, за визначенням Б'юкенена, характеру *конституційної економіки*.

Із історії ідей і подій. Вимоги конституційної економіки і фіскальної конституції знайшли і суспільну підтримку. Так, у 1978 р. в конституцію штату Каліфорнія було внесено поправку, що ввійшла в фінансову історію США під назвою *Пропозиція тринадцяти (Proposition 13)*. Зміст поправки: (1) встановити граничну ставку податку на майно не вищу 1% від його вартості; (2) залишити оціночну вартість майна на рівні 1975 р. (3) заборонити властям штату і місцевих органів самоврядування запроваджувати будь-які майнові податки без згоди 2/3 виборців. Ця подія викликала гучний суспільний резонанс, сколихнула наукову громадськість, ввійшла в підручники з державних фінансів. Ініціаторів такої податкової реформи – 13

економістів, політиків, суспільних діячів – звинуватили в підбурюванні до податкового бунту (tax revolt), називали революціонерами податкової справи.

В дійсності суспільство податкової держави ставиться до податків далеко неоднозначно. У податкової держави немало ворогів і не лише серед зловмисників чи несвідомих обивателів. Податкова держава зазнавала і зазнає теоретичних нападок з боку представників ультра радикальних течій економічного лібералізму. В них є свої аргументи. (1) Оподаткування поділяє суспільство на два антагоністичні соціально-політичні класи – на тих, хто платить податки, і на тих, хто користується вигодами від податкових надходжень у державний бюджет, іншими словами – на тих, хто утримує державу, і тих, кого утримує держава. Таке конфліктне розмежування тлумачать як *фіскальну експлуатацію* (див глосарій) перших другими. (2) Податки – форма силового втручання держави в діяльність ринків, що негативно впливає на нормальний хід економічних процесів. (3) З позиції, котру сформулював американський економіст Френк Ходоров (Chodorov, 1887–1966), оподаткування – аналог насильницького присвоєння державою приватної власності (taxation is robbery), сучасні податки лише легітимізована й помірنا метаморфоза стародавніх примусових поборів і дані.

У нетерпимому ставленні до податків особливо помітні представники так званого *мінархізму* (див. глосарій) – ідеології, що проповідує зведення державних функцій і владних повноважень до мінімуму (гарантування виконання контрактів, захист громадян від зовнішньої агресії, насильства, злочинства і шахрайства) при відповідному скороченні податкових платежів та фінансової відповідальності держави. Мінархізм виконує роль теоретичної основи проекту *мінімальної держави* (див. глосарій). Провідник ідеї мінімальної держави американський економіст Роберт Ноузик (1938–2002) доводив, що люди мають бути максимально вільними від необхідності ділитися через систему оподаткування з ким би то не було. Такі ідеї розділяють також теоретики крайніх форм лібералізму Людвіг фон Мізес (1881–1973), Мюррей Ротбард (1926–1995), Мілтон Фрідмен (1912–2006) та їх послідовники.

У доморощеному мінархізмі помічений і український економіст С.А. Терьохін, котрий у Верховній Раді говорив, що податок – інструмент обмеження свободи його платника, що надії на стимулюючу роль оподаткування даремні. Ці безпідставні звинувачення вже спростовували вітчизняні науковці¹³. Додамо: в історичній ретроспективі саме податки принесли людям свободу, адже свавілля в сфері оподаткування – той фітіль, що підпалив буржуазно-демократичні перетворення в Англії, Америці, Франції.

Негативістське сприймання податків і податкової держави знаходить підтримку не лише в академічному середовищі. На обивательському рівні воно знаходить прихильників у консервативно мислячих, далеко не бідних верств населення. Так, у США розгортається масовий суспільний рух так званих *чайників*, названих по аналогії з Бостонським чаюванням (Boston Tea Party) – протестом американців (1773 р.) проти запровадження британськими властями мита на чай, що стало прологом Війни за незалежність. Програмні лозунги “чайників” досить поверхневі: “Нижчі податки, менші видатки”; “Кожен громадянин краще від уряду знає, як йому розпорядитися власними грошима”.

Очевидна слабкість і нереалістичність подібного роду поглядів і переконань полягає в тому, що їх автори й адепти не пропонують альтернативи податкам як об’єктивній, нічим, ніде і ніколи не замінимій фіскальній передумові існування держави, підтримки й розвитку цивілізації.

Вчення про податкову державу, можливі небезпеки її кризи, фіскальну конституцію та конституційну економіку значно розширило діапазон знань про оподаткування, збагатило фінансове знання новими важливими гранями.

Напрями аналізу податків та податкової політики

Існує певна семантична різниця між поняттями “*податки*” (*taxes*) і “*оподаткування*” (*taxation*). Коли йдеться про податки, передбачається знання про кожен із податків зокрема, про сукупність податків у національній податковій системі певної держави, а також про податки у міждержавних

¹³ Іванов Ю. Функції податків та податкове регулювання / Ю. Іванов // Формування ринкової економіки в Україні / Ю. Іванов. – 2009. – Вип. 19. – С. 39.

порівняннях. Оподаткування означає послідовний *процес* дій, пов'язаний із запровадженням, адмініструванням (справлянням, збиранням) і контролем над надходженням податків. У реальному науковому і практичному вжитку цій різниці смислів здебільшого не надають значення, дані терміни часто використовують як однозначні чи взаємно замінимі.

Як схематично показано в Таблиці 3, пізнавально-аналітичні методи дослідження оподаткування знаходяться на трьох рівнях: (1) податкової морфології або “чистої” *науки про податки*, їх організаційні та технологічні структури; (2) *економіки* або *політичної економії оподаткування* (*political economy of taxation, economics of taxation*); (3) *фіскальної соціології*.

Кожне з виявлень сутності податку виконує свою специфічну роль; податок у його морфологічному розумінні має суто фіскальне призначення; політекономія оподаткування передбачає з'ясування результатів впливу податків на економічні процеси; фіскальна соціологія стосується позаекономічних і позафіскальних ефектів оподаткування, зокрема й особливо, – ролі податків як фактора соціальної справедливості. В ідеалі всі сторони оподаткування мають бути неантагоністичними одна одній, хоч реально абсолютно несуперечливим чином зливатися і взаємодіяти вони не можуть.

Таблиця 3

Три джерела і три складові частини вчення про податки

<i>Напрями аналізу податків та податкової політики</i>		
<i>Податкова морфологія</i> (Правові й організаційно-адміністративні аспекти): - структура податкової системи; податкова служба; адміністрування податків; загалом – фіскальна та управлінська сторона	<i>Економіка оподаткування:</i> - взаємодія з ринковими процесами; вплив на рішення бізнесу; загалом – соціально економі-	<i>Фіскальна соціологія</i> (соціологія податків): - взаємовплив податків і суспільної моралі, культури, демографії, екології, енергетичної сфери, побуту; загалом – позаекономічні ефекти

оподаткування	чні ефекти податків	оподаткування
---------------	---------------------	---------------

Джерело: Розроблено автором.

Перший рівень передбачає науковий аналіз: податкової системи в цілому і кожного податку зокрема; пільг на користь платників; структури і динаміки податкових надходжень; технологій адміністрування податків. Зрозуміло, що дані питання існують і досліджуються в їх нормативно-правовому оформленні.

Другий політико-економічний рівень розкриває взаємодію оподаткування і ринку, розглядає податки як елемент ринку, що впливає на його функціонування, поведінку підприємців і споживачів, показує результати й ефекти дії податкової системи на економіку, як-от: перекладання податків; вплив оподаткування на ціноутворення, на інфляцію, на економічні рішення господарюючих суб'єктів, на конкуренцію, на розподіл доходів і прибутків. Цей напрям дослідження оподаткування знаходиться під впливом різних шкіл економічної теорії. Так, *неокласична школа* пропонує універсальні методи аналізу та рішення, однакові для всіх часів і держав. Це важливо, але тут криється і слабкість даного підходу, оскільки не враховується конкретне становище в тій чи іншій країні, її історія, рівень розвитку та інші обставини. Цей недолік компенсує *неоінституціональна школа*, котра пропонує методи аналізу та управлінські рішення з урахуванням фактичних умов у країні.

Фіскально-соціологічний аналіз передбачає дослідження податків з огляду на правові, політичні, соціальні, загалом зовнішні по відношенню до власне податків позаекономічні умови їх функціонування, а також приймає до уваги мотивації поведінки учасників податкового процесу. За словами американського економіста Кемпбелла: “На відміну від інших підходів, фіскальна соціологія повністю зосереджується на комплексі суспільних взаємодій в інституційному та історичному контекстах, які пов’язують державу і суспільство у такі способи, що формують податкову політику та породжують

її ефекти”¹⁴. Соціологія розглядає податкові системи як зі сторони впливу на них факторів неекономічного характеру, так і впливу на ці фактори з боку оподаткування. В результаті істотно розширяється діапазон аналізу.

Пізнавальні можливості соціологічного аналізу засвідчує такий приклад. Ще не так давно (в ХІХ ст.) у Нідерландах, Німеччині, Франції, Австрії діяв так званий *податковий ценз прав*. Саме соціологи помітили, що з тих пір як були скасовані ці обмеження, найбільш активними учасниками виборів стали ті соціальні верстви населення, котрі належать до категорії “*їдців податків*” (*tax eaters*), – тобто осіб, існуючих за державний кошт (бюджетників).

Сучасна фіскальна соціологія опирається на вчення *інституціоналізму* (див. глосарій), останнім словом якого є *нова інституціональна економічна теорія* (*new institutional economics*) – дослідження поведінки платників податків методами *біхевіоризму*, тобто через мотивації не лише економічного характеру, але й усього комплексу спонукань і обставин, якими керуються люди.

Успішна реалізація податкової політики неможлива без інформації фіскально-соціологічного характеру, котра розкриває ставлення людей до урядових заходів, степінь підтримки останніх. Саме фіскально-соціологічний метод відкриває, що формально добровільно внесені податки насправді сплачуються із страху перед покаранням і/або з почуття громадянської пристойності, дієвого в західних країнах, однак, без внутрішнього духовного піднесення. Вголос, зрозуміло, про це не говорять. На більш вищому рівні почуття громадянського обов’язку полягає не лише в справній сплаті податків, але й у сприйманні фіскального обов’язку як свідомої участі в суспільно-державних справах. Словом, оподаткування, крім усього іншого, має також морально-етичний вимір.

З такого погляду центральним поняттям фіскальної соціології можна вважати *tax compliance*. Даний термін не піддається автентичному перекладу з англійської на українську мову. Згідно “Міжнародного податкового глосарія” *tax compliance* – “*ступінь, в якій характер дій платника податків відповідає*

¹⁴ Campbell J.L. The State and Fiscal Sociology. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.questia.com/googleScholar.qst?docId=50002257888>

(або не відповідає) вимогам податкового законодавства, щодо декларування доходу, подачі декларації, виконання податкових зобов'язань повністю й своєчасно.¹⁵” Тим самим tax compliance по суті означає правову і морально-мотивовану громадянську позицію платника, спосіб його поведінки в сфері оподаткування. Останнє передбачає відповіді на питання фіскально-соціологічного змісту: чому люди платять податки; настільки з готовністю вони це роблять; що спонукає їх платити податки – елементарний страх перед карою чи більш складні мотиви, скажімо, альтруїстичні почуття патріотизму і релігійного благочестя, або, навпроти, своєкорисливий розрахунок на компенсацію в формі забезпечуваних державою благ і послуг? За влучним висловлюванням німецького економіста Клауса Тіпке відповіді на подібного роду питання знаходяться в площині “моралі оподаткування і податкової моралі” (Bestuerungsmoral und Steuermoral). У залежності від ступеня громадянської свідомості в ставленні до податків Тіпке диференціював платників податків на декілька категорій.

Таким чином, теоретичні й прикладні роботи західних авторів, усю добути ними суму знань про податки та оподаткування можна розчленити на три джерела, три складові частини: податкову морфологію; економічну теорію (політичну економію) оподаткування; фіскальну соціологію. В сукупності дані методи забезпечують комплексне дослідження податків.

* * *

Даною темою обмежується екскурс у теорію податків. У наступних темах увагу зосереджено на прикладних знаннях, потрібних на службі чи в бізнесі.

Висновки

Оподаткування – всеохоплююча, незамінима, централізована фіскальна першооснова життєдіяльності держави та існування цивілізації.

За своєю соціально-економічною природою та практичним призначенням податки мають властивості:

¹⁵ International Tax Glossary. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.http://join.ibfd.com/Taxglossary](http://join.ibfd.com/Taxglossary)

- передбаченого законом фіскального обов'язку перед державою;
- фактичного платежу в бюджет з боку платника;
- основної доходної статті бюджетів;
- фіскального обов'язку, обумовленого громадянським сумлінням.

В умовах демократично-правової державності тлумачення податків як *примусових* платежів алогічне, як платежів *обов'язкових* – логічне.

Функції, притаманні податкам, суть: фіскальна, дистрибутивна, регулювання та стабілізації соціально-економічних процесів.

Існування та діяльність податкової держави забезпечує свого роду угода по обміну податків з боку платників на права, блага і послуги з боку держави.

Інтерес до ідей мінархізму та мінімальної держави підсилює сучасна тенденція, в тому числі і в Україні, до скорочення державного сектора та економії бюджетних коштів.

За методами дослідження та сутнісно-функціональним характером знань наукове вчення про податки розкладається на три джерела і три складові частини: податкову морфологію, економічну теорію (політичну економію) оподаткування, фіскальну соціологію.

Навчальний тренінг

Контрольні запитання

1. Яку користь дає вивчення теоретичних уявлень про податки представників західної науки та практики оподаткування на Заході?
2. У чому різниця між дефініціями податку в західних авторів у порівнянні з вітчизняними підручниками?
3. З яких причин західні дослідники вважають, що податки викликають конфлікт інтересів?
4. Які доводи існують *pro* (за) і *contra* (проти) регулювання соціально-економічних процесів засобами оподаткування?
5. Походження, призначення, криза податкової держави?

Теми рефератів

1. Порівняльна характеристика дефініцій (визначень) податків західних і вітчизняних авторів.
2. Дилема: оподаткування – сфера конфлікту інтересів чи партнерських відносин між платниками і фіском.
3. Альтернативні пояснення соціально-економічної природи податків.
4. Податкова держава: її суть, властивості, еволюція у фіскальну державу.
5. Методи дослідження податків: організаційно-технологічні, політико-економічні, фіскально-соціологічні.

Тести

1. За своєю суспільно-політичною природою в умовах демократично-правової державності податок є платіж до бюджетів:

- | | |
|------------------|------------------|
| а) обов'язковий; | в) імперативний; |
| б) примусовий; | г) благодійний? |

2. В оподаткуванні відносини платників з фіском мають характер:

- | | |
|---------------------------|-------------------------|
| а) партнерських відносин; | г) конфлікту інтересів; |
| б) клієнтурних відносин; | д) все з названого; |
| в) бартерних відносин; | е) ніщо з названого? |

3. При нормальних, сприятливих економічних умовах найбільш значні ресурси для фінансування бюджетних видатків забезпечують:

- | | |
|--------------------------------------|---------------------------------|
| а) емісія паперових грошей; | в) податкові надходження; |
| б) емісія облігацій державних позик; | г) іноземна фінансова допомога? |

4. При несприятливих, екстраординарних, кризових економічних умовах найбільш значні ресурси для фінансування бюджетних видатків можуть забезпечити:

- | | |
|-----------------------------|---------------------------------|
| а) емісія паперових грошей; | г) іноземна фінансова допомога; |
|-----------------------------|---------------------------------|

- б) емісія облігацій державних позик; д) все з названого;
в) податкові надходження; е) ніщо з названого?

5. Кризу податкової держави викликають наступі причини:

- а) неефективне адміністрування податків; г) дія форс-мажорних чинників;
б) дефіцитність державного бюджету; д) все з названого;
в) дія негативних кон'юнктурних чинників; е) ніщо з названого?

Література

1. Андрущенко В.Л. Податкові системи зарубіжних країн / В.Л. Андрущенко, О.Д. Данілов. – К.: Комп'ютерпрес, 2004. – 240 с.
2. Андрущенко В.Л. Запорозька Січ як український феномен / В.Л. Андрущенко, В.М. Федосов. – К.: Заповіт, 1995. – 173 с.
3. Берман Г.Дж. Западная традиция права: эпоха формирования / Г.Дж. Берман: Пер. с англ. – М.: Изд-во МГУ, 1998. – 623 с.
4. Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы / Йоахим Ланг: Пер. с нем. – Бонн: Федеральное министерство финансов, 1993. – 464 с.
5. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / А. Сміт: Пер. з англ. – К.: Poet-Royal, 2001. – 593 с.
6. Angell I., Montagu N. All taxation is Theft? [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.londonbusinessforum.com/events/all_taxation_is_theft
7. Campbell J.L. The State and Fiscal Sociology. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.questia.com/googleScholar.qst?docId=50002257888>
8. Classics in the Theory of Public Finance / Ed. by R.A. Musgrave, A.T. Peacock. – London: Macmillan; New York: St Martin's Press, 1967. – XIX, 244 p.

9. Paying Taxes 2010. The global picture. – P. 97. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
siteresources.worldbank.org/INTTIMORLESTE/Resources/payingtaxes.pdf
10. Rosen H.S. Public Finance / H.S. Rosen. – Boston etc.: Irwin/McGraw-Hill, 1995. – XXX, 623 p.
11. Schumpeter in the History of Ideas / Ed. by Y. Shionoya and M. Perlman. – Ann Arbor: The University of Michigan Press, 1997. – 135 p.

Глосарій

Традиція – укорінені переконання, способи мислення, життя і діяльності.

Інститути – (1) сукупність писаних і неписаних законів, принципів, звичаїв, традицій, правил поведінки, формальних і неформальних обмежень, що регламентують вчинки людей і спосіб життя; (2) організаційні структури суспільно-державного устрою. Якісний рівень інституціонального середовища – вкрай важлива умова успішного розвитку й престижу держави.

Інституціоналізм (institutionalism) – вчення про організацію і процеси матеріального життя людей, що досліджує повсякденні справи та мотивації людей у сферах виробництва, споживання й розподілу благ, а також вивчає уявлення людей про економічну діяльність. Адепти інституціоналізму наголошують, що економіка не являється автономною сферою, ізольованою від усіх сторін соціального життя.

Конституційна економіка – сфера оподаткування, державних фінансів у цілому, зрегульована конституційно установленими нормами і бюджетними процедурами (термін увів у науковий вжиток Джеймс Б'юкенен).

Мінархізм (англ. minarchism) – неологізм, який ввів у науковий вжиток американський економіст Самюель Конкін (Konkin, 1947–2004). Мінархізм – теоретична основа проектів мінімальної держави з максимально обмеженими владними повноваженнями й суспільними функціями. Витрачання податкових надходжень передбачається лише на правопорядок, інфраструктуру, оборону.

Мінімальна держава (англ. *minimal state*) – гіпотетичний образ держави, пристосованої головним чином для захисту приватної власності та виконання адміністративних задач, концептуальна протилежність держави загального благоденства з численними соціально-економічними функціями. М. д. повинна обходитися максимально скороченою сумою податкових надходжень. Ідея створення м. д. або *держави* – “нічного сторожа” (нім. *nachtwächter*) належить німецькому економісту Фердинанду Лассалю (1825–1864), але помилково приписується Адаму Сміту.

Фіскальна експлуатація – поняття, запропоноване австрійським економістом соціал-демократичного напрямку Рудольфом Гольдшейдом (1870–1931). Ф. е. здійснюється не людиною людиною (в марксистському розумінні класової експлуатації). Громадян як платників податків експлуатує держава через систему примусових платежів на користь фіску. Ф. е. виникла одночасно з появою перших держав.

Фіскальна конституція – по суті аналог податкового кодексу, устрій та організація податкової системи, зведення законів, норм і правил оподаткування.

Програма теми

Сутність податку та оподаткування у поняттях і концепціях представників західної науки і традиції. Значення світової скарбниці знань для вітчизняної фінансової науки. Концепції походження податків. Дефініції податку та оподаткування. Властивості й ефекти податків. Альтернативні концепції пояснення природи податків.

Функції податків, їх фіскальне й нефіскальне призначення.

Податкова держава, її походження, характерні риси. Криза податкової держави, трансформація у фіскальну державу. Союзники й огульники податкової держави. Поняття фіскальної експлуатації.

Фіскальні аспекти вчення про мінархізм і мінімальну державу. Рух “чайників” у США.

Напрями аналізу податків та оподаткування. Триєдиний комплекс вчення про податки: податкова морфологія (організаційні-технологічні знання); економіка оподаткування (політико-економічні знання про податки); фіскальна соціологія (соціологія податків).

Тема 2. Податкова система Сполучених Штатів Америки

План

- 1. Федеральні податки**
- 2. Штатні податки**
- 3. Місцеві податки**
- 4. Оподаткування племен індіанців**
- 5. Адміністрування податків**
- 6. “Податковий план” президента Обама**

США – найбагатша й наймогутніша країна сучасного світу, єдина супердержава. Фінансово-економічні питання, котрі стосуються США, мають воістину планетарне значення. І не лише тому, що Сполучені Штати емітують долар – основну світову резервну валюту. ВВП США у 2010 р. складає 14,8 трлн. дол., 24% глобального ВВП. За обсягом ВВП США втричі перевищують найближчих конкурентів (Японію і Китай), в 10 разів – Росію, в 100 разів – Україну. В 2010 р. фіскальні органи зібрали близько 4,5 трлн. дол. податків та інших доходів (див. Таблицю 1). Не менш вражають і проблемні показники американської економіки і державних фінансів: обсяг бюджетного дефіциту (1,5 трлн. дол.), державного боргу (16,6 трлн. дол.) – більше річного ВВП!

Та не одні грандіозні цифри збуджують інтерес. У США потужний інтелектуальний потенціал, тут знаходиться центр світової фінансової науки. Саме американець Джеймс Б'юкенен – єдиний досі Нобелівський лауреат (1986 р.) із числа вчених-фінансистів, нагороджений з формулюванням “за розвиток договірних і конституційних основ приймання рішень в економіці та політиці”. Опираючись на ідеї шведських й італійських економістів кінця XIX – початку XX століття, Б'юкенен розвинув і довів до схвалення Нобелівською премією вчення про *фіскальний обмін (fiscal exchange)*. У світлі останнього громадяни у формі податкових платежів віддають у розпорядження держави частину належних їм ресурсів у обмін на унікальні блага і послуги, котрі ринок забезпечити не здатний (*концепція market failure*). В еквівалентності

фіскального обміну шведський класик фінансової науки Кнут Вікселль (1851–1926) побачив *новий принцип справедливості в оподаткуванні*¹⁶ (див. глосарій), що увійшло в систему поглядів сучасної податкової теорії.

Федеральні податки

У США фіскальний (фінансовий, бюджетний, податковий) рік триває з 1 жовтня по 30 вересня. Його означають тим календарним роком, в якому фіскальний рік закінчується. Отже, 2009–2010 ф. р. – 2010 ф. р.

Загальна сума податкових надходжень у всі ланки бюджетної системи США практично порівно поділена між федеральним бюджетом (49%) та штатними і місцевими бюджетами (51%), взятими разом (див. Таблицю 1). Це говорить про відносну децентралізацію, що відповідає сучасним тенденціям розвитку державних фінансів.

Таблиця 1

Податкові надходження до всіх рівнів бюджетів
(2010 фінансовий рік, млрд. дол., %%)

Всі податки	Всього (млрд. дол.)		В тому числі податки					
			Федеральні		Штатні		Місцеві	
	Сума	%%	Сума	%	Сума	%	Сума	%
	4448	100	2165	49%	1174	26%	1110	25%
<i>Із них:</i>								
На доходи фізичних осіб	1409	32%	1093	50%	277	23%	40	3%
Соціальні податки	966	22%	874	40%	86	7%	6	1%
З продаж	1129	25%	132	6%	413	35%	584	52%
Збори і обов'язкові платежі	423	9%	0	0%	173	15%	250	22%
З бізнесу та інші податки	563	12%	77	4%	243	20%	243	22%

Джерело: Розраховано за Governmental Revenue in United States 2010 – Charts Tables. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.usgovernmentrevenue.com/>

¹⁶ Classics in the Theory of Public Finance / Ed. by R.A. Musgrave, A.T. Peacock. – London etc.: Macmillan; New York: St Martin's Press, 1967. – P. 72–118.

Індивідуальний податок на доходи фізичних осіб (personal income tax).

Платники даного податку однаково на федеральному, штатному і місцевому рівнях за ознаками сімейного статусу поділені на чотири категорії (шедули – schedules): самітних; подружні пари з спільною сплатою податку; подружні пари з самостійною сплатою; глави домогосподарств. Таблиця 2 дозволяє з історичної дистанції порівняти сучасні умови оподаткування доходів найбільш типової категорії платників (подружжя з спільною подачею декларації) з 1913 р. – роком запровадження податку.

Таблиця 2

**Параметри оподаткування фізичних осіб
(при подачі спільної декларації подружжям)**

1913 фінансовий рік (рік запровадження податку)			2010 фінансовий рік			3 1.01.2011 р.
Дохід, дол.		Податкові ставки	Дохід, дол.		Податкові ставки	Податкові ставки
Понад	Не вище		Понад	Не вище		
0	20000	1%	0	16750	10%	15%
20000	50000	2%	16750	68000	15%	15%
50000	75000	3%	68000	137300	25%	28%
75000	100000	4%	137300	209250	28%	31%
100000	250000	5%	209250	373650	33%	36%
250000	500000	6%	373650	і вище	35%	39,6%
500000	і вище	7%				

Джерело: Tax Foundation. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.taxfoundation.org; 2010 Individual Income Tax Rates, Standard Deductions, Personal Exemptions. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.taxpolicycenter.org/taxfacts/Content/PDF/individual_rates.pdf

У порівняннях треба прийняти до уваги різну соціальну структуру населення тоді і тепер, а також зміну купівельної спроможності долара за ціле століття. Радикально мінялася і шкала податкових ставок, їх кількість і висота. Так, у період 1918–1924 рр. кількість ставок сягала 50 (!), 1971–1978 рр. – 25. Були часи, коли максимальна ставка перевищувала 90% (1954–1963 рр. – 91%; 1952–1953 рр. – 92%; 1944–1945 рр. – 94%). З 1 січня 2011 р. починає діяти “податковий план” підвищення податків президента Барака Обами.

Наведені факти повчальні в сенсі спростування тверджень, що нібито лише Україні властива “нестабільність податкового законодавства”. В періоди фіскальної необхідності власті США й інших західних держав змінюють умови оподаткування по потребі, не дуже оглядаючись на галасливі протести, не вагаючись запроваджують максимальні по висоті податкові ставки для платників з вищих доходних груп населення.

Таблиця 3 розкриває достатньо щедрі соціальні пільги з податку, серед них є і такі їх види, яких немає в Україні (для сліпих і людей похилого віку).

Таблиця 3

**Неоподатковуваний мінімум і знижки оподаткованого доходу
для податку на доходи фізичних осіб (дол.)**

<i>Види пільг</i>	<i>2001 р.</i>	<i>2005 р.</i>	<i>2010 р.</i>
Неоподатковуваний мінімум (personal exemptions)	2900	3200	3650
Податкові знижки (standard tax deductions):			
- подружжя з спільною декларацією (filing jointly);	7600	10000	11400
- самотні (single);	4550	5000	5700
- домогосподарство (head of household)	6650	7300	8400
Податкова знижка для сліпих і/або осіб, старших 65 років:			
- для подружжя;	900	1000	1100
- для самотніх і домогосподарств	1100	1200	1400

Джерело: Overview of Federal Tax System. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: italy.usembassy.gov/pdf/other/RL32808.pdf; 2010 Individual Income Tax Rates, Standard Deductions, Personal Exemptions. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.taxpolicycenter.org/taxfacts/Content/PDF/individual_rates.pdf

З 01.01. 2009 р. встановлено не підлягаючий поверненню податковий кредит 8 тис. дол. для тих покупців житлових будинків, хто купує їх вперше.

Оподаткування дивідендів підвищується з 15% у 2010–2011 ф. р. до 39,6% у 2011–2012 ф. р. і ще на 3,8% – з 2013–2014 ф. р.

За методом Хейга-Сімонса (див. глосарій) порядок визначення податкового зобов'язання на доходи фізичних осіб демонструє Таблиця 4.

Таблиця 4

Умовний розрахунок податкового зобов'язання на доходи фізичних осіб

<i>Показники</i>	<i>Мінус / =</i>	<i>Сума</i>	<i>Сума</i>
Валовий дохід із різних джерел (gross income)	<i>Мінус:</i> знижки і вилучення з валового доходу		\$xxx,x
			\$xx,x
= Скорегований валовий дохід (adjusted gross income)	<i>Мінус:</i> знижки і пільги	\$x,x	\$xxx,x
= Оподатковуваний дохід (taxable income)	Нарахування податку за шкалою податкових ставок		xx%
= Сума податку (gross tax)	<i>Мінус:</i> податкові кредити і аванси		\$xx,x
			\$x,x
= Податкове зобов'язання або повернення сплаченого податку (tax due / tax refund)			\$xx,x

Джерело: Складено автором.

Може статися так, що сукупний ефект усіх пільг і знижок, взятих разом, в змозі скоротити величину доходу до неоподаткованої суми. На такий випадок передбачено альтернативний мінімальний податок (АМП, alternative minimum tax). Тобто, – даний податок навмисно запровадили, щоб не допустити повного зведення податкового зобов'язання нанівець.

Розрахунок АМП здійснюють наступним чином: доходи платників, вищі 75 тис. дол., перераховуються заново, не приймаючи до уваги пільги і знижки, в тому числі особисту пільгу і стандартну знижку. Визначений у такий спосіб дохід зменшують на суму спеціально передбаченої знижки (46200 дол. для самітних, 69950 дол. для подружжя). Одержану в результаті суму доходу оподатковують за ставкою 26% з перших 175 тис. дол., 28% – з більших доходів. Не обов'язково сума визначеного АМП виявиться вищою від основного податку, нарахованого у звичайному (regular) порядку. Але, якщо

вища, то відповідну суму стягують у бюджет. Розрахунки виконує сам платник і відображає в податковій декларації стандартної форми.

Навіть при використанні всіх законних методів ухилення від податків, пільг і знижок платник не врятується від принаймні від мінімального податку. Однак цей податок дуже складний в адмініструванні й у край непопулярний серед платників, оскільки в результаті інфляційного знецінення доходів під дію податку попадає все більша кількість платників.

Своєрідна риса сприймання американцями податків з індивідуальних доходів – щорічне визначення *Дня свободи від податків (Tax Freedom Day)*. Так, у 2010 р. Tax Freedom Day прийшовся на 9 квітня. Це означає, що протягом 99 днів платники (фізичні особи) мають працювати “на державу”, решту днів – на себе. Це ще нічого, а були й такі роки, коли свято звільнення від податків наступало 20 червня – ледве не через півроку! Тому далеко не безпідставно США, (та й інші західні держави), вважають *податковим пеклом*.

На другому за фіскальним значенням місці у доходах федерального бюджету (39,5% у 2010 р.) знаходиться група *цільових соціальних податків*, призначених для фінансування соціальних програм. Базою розрахунку таких податків є фонд заробітної плати (payroll taxes).

Податок для соціального страхування та соціального забезпечення (social security tax). Податкові надходження в цільовому порядку витрачають на пенсії по старості, інвалідності, на випадок втрати годувальника. Ставка податку – 12,4% від фонду оплати праці, поділена порівну (по 6,2%) між роботодавцем і працюючими за наймом. У 2010 р. сума внеску лімітована 106,8 тис. дол. Для само зайнятих осіб (індивідуальні підприємці, фермери, лікарі, професійні спортсмени та ін.) поділ податку на дві частини сенсу не має, вони платять за повною ставкою 12,4% при тому ж річному ліміті.

Податок для медичного обслуговування по старості (Medicare tax) призначений для фінансування федеральної програми Medicare по страхуванню здоров'я та лікуванню людей, старших 65 років. Ставка податку – по 1,45% від фонду оплати праці для роботодавця і працюючого без обмеження суми внеску; для само зайнятих – 2,9% від заробітку.

Фонд допомоги безробітним фінансується спільно федеральним і штатними податками (*unemployment insurance taxes*) з роботодавців. Ставку федерального податку встановлено на рівні 6,2% з перших 7 тис. дол. заробітної плати кожного з працюючих за календарний рік. При цьому роботодавці-платники штатного податку в фонд допомоги безробітним у рахунок зобов'язання по федеральному податку одержують компенсаційний податковий кредит (5,4%) незалежно від величини штатного податку.

У порівнянні з оподаткуванням доходів соціальні податки з фонду оплати праці мають три відмінності: (1) справляються за пропорційними (плоскими) ставками, а тому сума податкового зобов'язання відносно більша при низькій зарплаті, ніж при високій; (2) мають властивості регресивного оподаткування, оскільки не поширюються на доход, одержаний від власності на майно; (3) прогресивний податок на доходи відображає *принцип платоспроможності*, цільові соціальні податки більше відповідають *принципу вигоди* (див. глосарій).

У федеральному бюджеті соціальні податки – найбільш швидко зростаюче джерело доходів: 1929 р. – 0% (ці податки ще не були введені), 1960 р. – 18%, 1996 р. – 37%, 2010 р. – 40%.

З огляду на систему соціальних податків і соціальних пільг для платників податку на доходи фізичних осіб, вочевидь, що справа соціального захисту в США знаходиться на високому рівні.

Податок на прибуток корпорацій (*corporate income tax*). Податковий кодекс передбачає два типи корпорацій: *Type C* і *Type S*. Із них статус *S* має більш пільговий характер, оскільки не допускає подвійного оподаткування розподіленого прибутку: один раз на корпоративному рівні як дивіденду акціонерів, другий – як індивідуального доходу.

Таблиця 5

Параметри оподаткування прибутку корпорацій (2003–2010 рр.)

Оподатковуваний прибуток, дол.		Податок, дол.	Плюс	З суми понад
Понад	Але не вище			
0	50000		15%	0
50000	75000	7500	25%	50000
75000	100000	13750	34%	75000
100000	335000	22250	39%	100000

335000	10000000	113900	34%	335000
10000000	15000000	3400000	35%	10000000
15000000	18333333	5150000	38%	15000000
18333333	і вище	Плоска ставка 35%		

Джерело: Corporation Tax Rates. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://www.qbalance.com/Corporate Tax Rates United States.htm>

Небезінтересна особливість – максимальна ставка в загалом прогресивній шкалі ставок, знаходиться не в кінці, а в середині шкали. Є привід задуматися, з яких міркувань так зроблено. На відміну від України, в США критерій приналежності до окремих за величиною категорій бізнесу один – чисельність працюючих: 100 для малого і 500 для середнього. Окремих режимів оподаткування для них не передбачено. Для індивідуальної бізнесової діяльності з оформленням юридичної особи (personal service corporation) встановлено єдину (flat) ставку 35% незалежно від суми прибутку. Холдінгові компанії оподатковуються за ставкою 15%. Схема визначення податкового зобов'язання на прибуток корпорацій аналогічна наведеній у Таблиці 4.

Федеральний податок на прибуток корпорацій запроваджено з 1909 р. за плоскою ставкою 1% з прибутків, перевищуючих 5 тис. дол. Отже, можна перекоонатися в пільгових стартових умовах для розвитку бізнесу, скажімо, для автомобілебудівної фірми “Форд мотор”, заснованої в 1903 р. Максимальне значення (52%) ставка корпораційного податку мала в 1952–1963 рр.

Крім фізичних осіб (див. вище), альтернативний мінімальний податок (АМТ) справляють також з корпорацій за ставкою 20%.

Податок на спадщину (estate tax) справляється з майна, не з одержаного спадкоємцем, як в Україні, а з залишеного у спадщину, що пояснює метафоричну назву “посмертний податок” (death tax) і постійну критику даного податку. Згідно законодавчої процедури *сансет* (див. глосарій) у 2010 р. спадщину не оподатковували, а з 2011 р. податок відновлений на умовах максимальної ставки 55% з вартості спадкового майна, що перевищує 1 млн. дол. При попередньому неоподатковваному “мінімумі” (3,5 млн. дол. на особу) під дію податку підпадало всього 0,3% померлих.

Фіскальне значення податку на спадщину (вкупі з податком на дарування) менше 1% доходів федерального бюджету. Тому це один із тих податків (і не лише у США), який у силу своєї юридичної та адміністративної складності й дорожнечі знаходиться на грані фіскальної доцільності його справляння. Тобто, даний податок не в повній мірі відповідає вимогам 4-го принципу оподаткування за А. Смітом.

Не менш складний в адмініструванні *податок з дарувань (federal gift tax)*, технологічно поєднаний з податком на спадщину. Протягом усього життя даритель вправі роздарувати своє майно на 1 млн. дол., решта оподатковується за максимальною ставкою податку на доходи фізичних осіб (35%).

Акцизи, частка яких у доходах федерального бюджету (77 млрд. дол. у 2010 р.) невелика (3,2%), встановлено на моторні палива, білети на авіа перельоти, чистий спирт, пиво, сигарети, телефонний зв'язок. Третину всіх акцизних доходів забезпечує акциз на бензин (gasoline). Власне федеральний акциз на бензин (18,4 центи на галон – 3,8 л) складає менше 1% його ціни, але вкупі з штатними і місцевими податками доля податків у ціні бензину (в середньому по США на початок серпня 2010 р. – 2,735 дол. за галон) складає 14%. Споживачі бензину змішаного з спиртом (gasohol) користуються податковим кредитом 45 центів на галон, що говорить про екологічну складову податкової політики. Більша частина (65%) акцизних доходів надходить до цільових фондів. Найкрупніший із них Шосейний фонд, кошти якого витрачають на ремонт і безпеку автомобільних шляхів сполучення.

Акцизи на алкогольні напої та тютюнові вироби у США, як і в інших країнах, запроваджено за принципом “якщо не можете заборонити, то принаймні оподаткуйте” (“if you can not ban them, tax them”). На цей рахунок у США є історичний досвід. “Сухий закон” 1920–1933 рр. (“Prohibition”) – заборона торгівлі спиртними напоями знизила популярність уряду та сприяла розвитку організованої злочинності. Скасування закону дозволило трансформувати видатки на проведення контролю і боротьбу з злочинністю в доходи від ліцензій на виробництво та податків на споживання спиртного.

Федеральні *податки з продаж (retail sales taxes)* поширюються на трактори, вантажні автомобілі, трейлери. Власники важких автомобілів сплачують *щорічний транспортний податок (annual heavy vehicle use tax)*.

Штатні податки

Система податків у штатах лише частково нагадує федеральну систему. Але в ретроспективі американська податкова система розвивалась від штатів до федерації, а не навпаки. Так, прибуткові податки з фізичних осіб і корпорацій на федеральному рівні

запроваджено пізніше від штатів. На початок 2010 р. штати демонструють велике розмаїття умов і норм оподаткування.

За даними *Federation of Tax Administrators* – інформаційної, дослідницької й координаційної організації, що обслуговує податкові органи штатів, *податок на доходи фізичних осіб (state personal income tax)* у семи штатах (Аляска, Флорида, Невада, Південна Дакота, Техас, Вашингтон, Вайоминг) не справляється. 7 штатів використовують плоскі ставки (3,0%–5,3%), а більшість – від однієї (Колорадо та ін.) до 12 (Гаваї) ставок, зведених у прогресію відповідно окремим рубрикам за величиною доходів (“від” – “до”). Прогресивні ставки на мінімальному рівні знаходяться в межах від 0,36% до 6%, максимальні – від 4,5% до 11%. У різних штатах мінімальний оподатковуваний дохід складає від 500 дол. до 34 тис. дол., максимальний – від 3 тис. дол. (Алабама) до 1 млн. дол. (Меріленд, Нью Джерсі). Не менш різноманітні податкові пільги з даного податку. Наприклад, штат Кентуккі пропонує 20 дол. податкового кредиту на кожного з утриманців, а штат Айдахо та ін. – 3650-ти доларову знижку з оподаткованого доходу. В трьох штатах (Міссурі, Монтана, Орегон) 5 тис. дол. сплаченого федерального податку зараховується в зобов’язання по штатному податку.

В штаті Південна Кароліна шкала оподаткування платників, котрі мають статус подружжя з роздільною подачею декларації, має такий вигляд:

Таблиця 6

Шкала оподаткування фізичних осіб

<i>Оподатковуваний дохід (дол.)</i>	<i>Розрахунок податку</i>
0 – 10625	6% від суми оподаткованого доходу
10625 – 50000	637,5 дол. + 7% на дохід вище 10625 дол.
50000 і вище	3393,75 дол. + 7,75% на дохід вище 50 тис.

Джерело: Tax Rate Schedule for Tax Years 2009 and 2010. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dornc.com/taxes/individual/rates.html>

Крім того, дана категорія платників у 2009–2010 рр. має сплачувати додатковий податок (surtax) за ставкою 2% на доходи в межах 50–125 тис. дол. і 3% – на доходи вище 125 тис.

У штаті Вісконсин при мінімальній ставці 4,6% максимальна ставка податку також 7,75%, але на доходи більші 225 тис. дол. Подібні розбіжності існують по числу штатів, ідентичних податкових систем штатів у США немає.

13 штатів запровадили прогресивно зростаючі ставки податку на *прибуток корпорацій (state corporate income tax)*. Прогресія мінімальних ставок

від 1% до 6,6%, максимальних – від 6% до 12%. Кількість ставок у різних штатах від 1 до 10. Більшість штатів використовує плоскі ставки в діапазоні від 4,0% (Канзас) до 9,99% (Пенсільванія). Величина оподатковуваного прибутку на нижчому рівні складає 3 тис. дол. (Арканзас), на вищому – 1 млн. дол. (Нью Мексико). В штатах Айова і Міссурі 50% сплаченого федерального корпоративного податку зараховується в зобов'язання по штатному податку. У п'яти штатах (Невада, Огайо, Північна Дакота, Вашингтон, Вайоминг) оподаткування прибутку корпорацій не передбачено.

Близько половини доходів бюджетів штатів формують специфічні акцизи й універсальний акциз – *податок з продаж (sales tax)*. На основі купувальної ціни податок справляють 45 із 50 штатів, (крім Аляски, Делавава, Монтани, Нью Гемпшира, Орегона). На початок 2010 р. ставки знаходилися в межах від 2,9% (Колорадо) до 8,25% (Каліфорнія). В деяких штатах харчові продукти і ліки оподатковуються за пониженими ставками 1–2,5%.

Більшість штатів (45 із 50) практикують *податкові свята (tax holidays)*, пропонуючи один раз на рік у певні дні, як правило, з п'ятниці по неділю перед початком навчального року, знижки з податку з продаж по окремих товарних групах. Знижки стосуються одяжі, взуття, шкільного і спортивного асортименту, комп'ютерів. Окремі штати надають знижки на енергозберігаюче обладнання та товари, призначені для протидії ураганам. Сума знижок може сягати 6 тис. дол. Штати Луїзіана і Південна Кароліна пропонують податкові знижки при купівлі вогнепальної зброї.

Паралельно з sales tax збирають за тими ж ставками супутній (companion) фіскальний платіж – так званий *податок на користування (use tax)*. Цей податок постає у випадку, коли товари, закуплені, скажімо, резидентом штату Техас за межами Техасу, наприклад, у штаті Орегон, де немає sales tax, або в штаті Мейн, де ставка sales tax 5%, тобто нижче, ніж у Техасі (6,25%), використовують і споживають у Техасі. В таких випадках призначення податку – урівняти умови оподаткування для покупців у певному штаті і продавців за

його межами. Завдяки use tax мінімізують *податкову конкуренцію* (див. глосарій) між штатами і зайвий раз підкреслюють фінансову автономію штатів.

З числа інших штатів за умовами оподаткування особливо виділяється штат Мічиган – центр автомобільної промисловості. Це єдиний із штатів, у якому в 1976 р. запровадили податок на додану вартість, а в 2007 р. створили гібридну форму, скомбінувавши ПДВ (за ставкою 0,8%) з податком прибуток корпорацій (за ставкою 4,95%) під назвою *податок на бізнес (Michigan business tax, MBT)*. Додана вартість розраховується як різниця між обсягом реалізації й вартістю закупок. Податок на бізнес передбачає 26 (!) податкових кредитів, пристосованих для заохочення інвестицій, створення робочих місць, проведення наукових досліджень, стимулювання малого бізнесу. Ставка штатного податку з продаж 6%, на місцевому рівні його не справляють.

Частка універсального податку з продаж у загальній сумі податкових надходжень усіх штатів складає 30%, частка спеціальних акцизів – 15%. Рівень оподаткування підакцизних товарів на початок 2010 р. демонструє Таблиця 7.

Таблиця 7

Акцизи, які надходять у бюджети штатів

Види акцизів	Одиниця виміру	Максимальний рівень		Мінімальний рівень		В середньому по США
		Ставка	Штат	Ставка	Штат	
Бензин	У центах за 3,8 л	37,5	Вашингтон	8	Аляска	18,4
Спирт	У доларах за 3,8 л	12,8	Аляска	1,92	Кентуккі	3,75
Вино	У доларах за 3,8 л	2,50	Аляска	0,11	Луїзіана	0,67
Сигарети	У доларах з упаковки	3,46	Род-Айленд	0,17	Міссурі	1,18
Пиво	У доларах за 3,8 л	1,07	Аляска	0,02	Вайоминг	0,19

Джерело: Розраховано за State Comparisons. State Excise Taxes. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.taxadm.org/fta/rate/tax_stru.html

Крім бензину, штатним акцизом оподатковуються дизельне паливо і бензоспирт, ставки в середньому по США – відповідно 24,4 і 13,1 цента за галон (3,8 л). Акцизи на спирт, вино і пиво співіснують з податком з продаж.

Акциз на сигари та інші тютюнові вироби у більшості штатів встановлено в процентах (від 7 до 92%) від гуртової ціни або ціни виробника.

Податок з продажу нерухомого майна (real estate transfer tax) справляють у 36 штатах і федеральному окрузі Колумбія. Ставки знаходяться в межах від 0,01% до 2,2% ринкової вартості майна, у більшості штатів – 0,5%.

Частина штатів оподатковують спадщину: в 16 штатах запроваджено estate tax, у 4-х штатах – inheritance tax, у 3-х збирають і той, і другий. Фіскальне значення оподаткування спадщини і дарувань невелике ні на федеральному, ні на штатному рівнях.

З огляду на всю сукупність штатних податків, постає картина цілковитого різнобою. Так, 36 штатів не оподатковують пенсії, решта оподатковують. У 37 штатах встановлено штатний податок на нерухомість, інші 13 справляють цей податок лише на місцевому рівні. Порівняна висота податкових ставок може відрізнятись в десятки разів. Штат Вашингтон – єдиний, де існує податок на валову виручку від занять бізнесом і професійною діяльністю (business & occupation tax). Лише штат Мічиган запровадив “гібридний” податок, що поєднує риси ПДВ і податку на прибуток корпорацій. І т. д. і т. п. Ці факти засвідчують важливі особливості системи державних фінансів США: (1) реальну фінансову автономію штатів; (2) можливість *податкової конкуренції* між штатами (див. глосарій).

Місцеві податки

У США налічується близько 80 тис. різного роду органів місцевого самоуправління (міста, графства, шкільні округи та ін.), кожен із яких справляє податки. В Таблиці 8 представлено структуру доходів місцевих бюджетів.

Таблиця 8

Питома вага окремих джерел у доходах місцевих бюджетів (2006–2007 ф. р.)

	<i>Гранти</i>	<i>Місцеві податки (%%)</i>	<i>Неподат-</i>
--	---------------	-----------------------------	-----------------

<i>Штати</i>	<i>штатів і федерації (%)</i>	<i>З майна</i>	<i>Інші податки</i>	<i>Разом місцевих податків</i>	<i>кові доходи, збори (%)</i>
Всього по США	38,3	27,9	10	38,9	22,8

Джерело: Розраховано за Local Government General Revenue by Source. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.taxfoundation.org/files/localgovtgenrevbysource-20080601.pdf

Найбільше фіскальне значення в доходах місцевих органів влади, яких у країні понад 80 тис., має *майновий податок (property tax)*. Оподатковуються нерухоме майно (земельні ділянки, будинки, квартири, інші приміщення побутового й комерційного призначення), а також такі об'єкти особистої власності як автомобілі, яхти і т. п. У структурі податкових надходжень місцевих бюджетів податки на майно в цілому по країні складають 71% (дані 2007–2008 ф. р.). Однак, частка податків на майно по відношенню до всієї суми доходів місцевих бюджетів складає близько 30%, лише в 7-ми штатах із 50 перевищуючи 40%. Коли прийняти до уваги величину федеральних і штатних дотацій, втрачають свою категоричність твердження про абсолютне фіскальне домінування податків на майно в доходах місцевих бюджетів у США .

Будівельно-житловий сектор наряду з автомобільною промисловістю – локомотиви американської економіки. Все, що стосується цих галузей, знаходиться в центрі уваги, зокрема, і тому, що умови оподаткування домівок впливають на вибір місця проживання та виходу на пенсію. Ставки місцевих податків на житлові приміщення регламентують власті штатів, лімітуючи висоту ставок у залежності від регіональних умов і цін на нерухомість. Так, на кожні 1000 дол. ринкової вартості будинку податкова ставка в штаті Луїзіана 1,72 дол., а в штатах Вісконсин і Техас – 18 дол., у десять разів вище. Врятуватися під податку на житло неможливо, але відносно нього діє ряд пільг: неоподатковуваний ліміт вартості будинку, заморожування вартості по досягненню власником певного віку (65, 70 років), відстрочка платежів та ін.

Отже, на відміну від проектів податку на нерухомість в Україні в розрахунку на площу оселі, американський податок установлено на її вартість.

Податку на землю (land tax) – різновиду податку на майно – підлягають земельні ділянки, в тому числі під житловими, комерційними й виробничими приміщеннями, крім сільськогосподарських земель та площі під особистим житлом власника. За умовами 2010 р. землі у приватній власності сумарною ринковою вартістю до 376 тис. дол. не оподатковуються. Податок справляється з розрахунку 100 дол. плюс нарахування за пільговою ставкою 1,6% з вартості від 376 тис. дол. до 2 млн. 299 тис. дол., а зверх того – 2%.

Загалом частка податків на нерухомість у доходах місцевих бюджетів сягає 70%, у доходах бюджетів штатів – 1,6%.

Через неможливість досягнути всю масу фіскальних норм на місцях по інших податках візьмемо для прикладу місцеві податки у штаті й місті Нью-Йорк. У більшості штатів, за винятком трьох, місцеві органи на додаток до штату також збирають *податок із продаж (sales tax)*. У штаті Нью-Йорк ставка штатного податку з продаж – 4%, у графствах і містах – 8% або близько того.

Умови справляння *New York city personal income tax* з подружжя при умові подачі спільної податкової декларації демонструє Таблиця 9.

Таблиця 9

**Податок на доходи фізичних осіб у м. Нью-Йорк
(2009–2010 ф. р.)**

<i>Оподатковуваний дохід (дол.)</i>	<i>Повна податкова ставка + 14% надбавка</i>
21600 або менше	2,907% від суми доходу
Понад 21600, але не більш 45000	628 дол. + 3,534% з суми понад 21600
Понад 45000, але не більш 90000	1455 дол. + 3,591% з суми понад 45000
Понад 90000	3071 дол. + 3,648% з суми понад 90000

Джерело: Tax Year 2009 – New York City Personal Income Tax Rates. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nyc.gov/html/dof/html/pdf/interest_rates/pirates.pdf

До сплати податку залучаються всі нью-йоркці, а також нерезиденти в частині тих доходів, які вони одержали, перебуваючи в місті. Декларування доходів уніфіковане з подачею податкової декларації штату Нью-Йорк. Податок адмініструє Департамент оподаткування і фінансів.

Місцевий податок на прибуток корпорацій приносить органам самоуправління менше 1% доходів. Справляють його лише в шести штатах,

середньозважена ставка складає 6,47%. Помітне фіскальне значення даний податок зберігає тільки у м. Нью-Йорк і в федеральному окрузі Колумбія, тому американські економісти заговорили про відмирання податку на прибуток корпорацій не лише на місцевому, але й на штатному рівні.

У типовому місцевому бюджеті податкові доходи, як правило, незначно переважають неподаткові. До неподаткових надходжень відносять збори за платні послуги з боку властей (charges, liquor store revenue); тарифи за комунальні послуги (utility revenue); доходи від полісів по страхуванню життя (insurance trust revenue); а також різного роду численні ліцензії, в тому числі на право торгувати харчовими продуктами, спиртним, тютюновими виробами, а також за дозвіл тримати домашніх тварин.

Оподаткування племен індіанців

Неповторима риса податкової системи США – оподаткування корінного населення Америки (індіанців), котре ще зберегло племінну організацію. Йдеться про унікальний податковий режим стосовно окремої етнічної групи, чисельність якої складає близько 3 млн. (1% населення США).

За договорами з федеральним урядом більше 500 індіанських племен мають статус суверенних націй у межах виділених їм територій – 310 резервацій (Indian country) загальною площею 225 млн. кв. км. У жителів резервацій подвійне громадянство: США і свого племені. Вони користуються *податковим імунітетом* щодо федерального податку з фізичних осіб і штатних податків. Від ліцензійних зборів звільнено реєстрацію автомобілів та інших транспортних засобів. Оподаткування на території резервацій обмежене податками: з продаж на спиртні напої, в тому числі і для індіанців; з продаж при купівлі товарів “блідимицями” (не індіанцями), а також тими індіанцями, які виписалися з реєстру свого племені; на нерухоме майно за приватизовані земельні ділянки на території резервації. За межами резервацій індіанці сплачують податки на загальних підставах.

Особливо значні доходи племен від азартних ігор. Так, знамените в минулому плем'я команчів чисельністю 14 тис. осіб має бюджет обсягом 41 млн. дол., більша частина яких отримана від казино і туризму. Доходи племені *semione* на 90% складаються з податків на казино і ресторани. Плем'я *siow* формує бюджет (25 млн. дол.) в основному за рахунок роялті за видобуток корисних копалин на території своєї резервації. Загальна сума доходів племен від оподаткування грального бізнесу в 2008 р. склала близько 27 млрд. дол.

Оподаткування азартних ігор, тютюнових виробів, спиртних напоїв і бензину здійснюється на основі угод резервацій з урядами окремих штатів, що не завжди обходиться без торгових війн і суперечностей.

Адміністрування податків у резерваціях здійснюють нечисленні, мінімально забюрократизовані податкові служби, а в деяких штатах (Дакота та ін.) – податкові органи штату на основі договорів з племенами.

Деякі американські автори приймають за податок так званий *потлач* (*potlatch*) – традиційну церемоніальну роздачу дарів членам племені. Подібно до оподаткування потлач забезпечує (пере)розподіл благ і доходів. Зокрема, через процедури потлачу розподіляються прибутки від здачі в оренду земель, а також діяльності підприємств, якими володіє плем'я. Протиприродний з комерційної точки зору характер потлачу пояснює інтерес до цього феномену з боку західних соціологів. Справді, викликає подив принцип потлачу – статус і авторитет ставиться в залежність не від володіння матеріальними цінностями, а від бажання позбутися їх на вигоду іншим людям. Нам би в Україну таку соціальну установку для деяких платників податків!

Фіскальний статус індіанських племен у США – рідкісний приклад оподаткування за ознакою юрисдикції окремої етнічної групи. Досі цей досвід не висвітлювався у вітчизняній фінансовій літературі.

Адміністрування податків

Адміністрування федеральних податків покладено на фіскальне відомство США – *Службу внутрішніх доходів (СВД, Internal Revenue Service, IRS)*, котра входить до складу Міністерства фінансів. Очолює СВД *директор (Commissioner)*, який приймає рішення при участі *головного радника (Chief Counsel)*. Призначення СВД (IRS Mission): “Забезпечити американських платників податків високоякісними послугами, допомагаючи їм усвідомити й виконати податкові зобов’язання, при неухильному дотриманні податкового законодавства та справедливому ставленні до всіх”¹⁷.

СВД діє згідно положень *Податкового кодексу США (U.S. Internal Revenue Code)*, до якого додано *Біль прав платника податків (Taxpayer Bill of Rights)*. On-line обсяг Податкового кодексу займає 24 мегабайти, містить 3,4 мільйони слів. У друкованому варіанті в книзі великого формату (21 x 28 см) Кодекс налічує 7500 сторінок (без врахування чималих офіційних коментарів і докладних пояснень). Американський Податковий кодекс – 26-та частина (Title) консолідованого Кодексу США (U.S. Code) у складі 49 частин з інших галузей права і державної діяльності.

При СВД знаходиться *Служба захисту прав платника (Office of the Taxpayer Advocate)*, представники якої виконують функції свого роду *омбудсменів* (див. глосарій) по захисту інтересів платників. Передбачено особливу юридичну процедуру *taxpayer suit* – *позов* платника податків до властей, щоб запобігти нецільовому витрачання бюджетних коштів, фактично належних платникам податків.

За своїм статусом СВД відноситься до типу півавтономних податкових адміністрацій з наглядовою радою, чим істотно відрізняється від фіскальних відомств Німеччини і Франції. *Наглядова рада (IRS Oversight Board)* – колегіальний орган з 9 членів, який оцінює всю діяльність СВД. Крім членів, призначених Президентом, до її складу входить сам директор СВД, а також

¹⁷ The Agency, its Mission and Statutory Authority. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.irs.gov/irs/article/0,,id=98141,00.html>

Генеральний інспектор казначейства для податкової адміністрації (Treasury inspector-general for tax administration) як незалежна зовнішня інстанція.

Структурно СВД поділено на дев'ять департаментів, вісім із яких стосуються внутрішньої організації роботи Служби. Безпосередньо платників торкається діяльність лише *Департаменту оподаткування (Tax Compliance)* у складі п'яти підрозділів: Експертизи та інформації (Examination), Апеляцій (Appeals), Збору податків (Collections), Кримінальних розслідувань (Criminal Investigations), Міжнародних операцій (International Operations).

Основні напрями фіскально-адміністративної діяльності СВД зосереджені в чотирьох функціональних управліннях, створених за ознакою найбільш важливих категорій платників: Оподаткування заробітної плати та інвестицій, Оподаткування великого і середнього бізнесу, Оподаткування малого бізнесу та само зайнятих, Податкових пільг та оподаткування державного сектору.

На центральний апарат СВД покладено задачі організації роботи відомства та реалізації податкової політики. Напрямку адміністрування податків здійснюють на місцях. У країні діють 4 регіональних податкових служби за географічною ознакою: Північна, Південна, Центральна, Західна, до складу яких входять 33 окружних податкових служб (district tax offices) з численними місцевими відділами (local offices). Останні виконують функції по мобілізації федеральних податків, перевірці декларацій, проведенню податкових розслідувань. Податкова інформація від 10 *сервісних центрів (IRS Campuses)* по електронній обробці документації стікається до електронного “мозку” СВД – *Національного комп'ютерного центру*. Центр аналізує інформацію та за комп'ютерною програмою відбирає податкові декларації для контролю.

У 2009 ф. р. СВД зібрав 1,9 трлн. дол. податків, а комп'ютерний центр обробив 236 млн. декларацій, з яких під перевірку попало менше 1%. Однак, СВД – потужна і грізна організація, “супермен” серед державних установ. Американці вважають, що ніколи й нікому не варто недооцінювати компетенцію і силу СВД, пам'ять її комп'ютерів, професіоналізм її персоналу.

Органи і порядки адміністрування податків у штатах настільки різноманітні, що немає двох штатів з однаковою організаційною структурою

фіскальних відомств. Це наслідок колоніальних часів, коли регіони тепер єдиної країни були розірвані. У половині штатів податкові служби носять назву *департамент доходів (Department of revenue)*. Серед інших найменувань: Арканзас – Департамент фінансів та адміністрації; Нью-Гемпшир – Департамент адміністрації доходів; Каліфорнія – Палата франшизних податків (*Franchise tax board*), – тобто податків, переданих у відання властям штату; Кентуккі – Кабінет доходів; Айдахо – Податкова комісія штату та ін. У деяких штатах глава податкової служби обирається населенням.

Місцеві податки адмініструють фіскальні служби органів самоуправління територіальних громад. Повного аналога вітчизняній податковій інспекції в США не існує. Функціонально найближчою до неї низовою інстанцією податкової адміністрації в США можна вважати *county tax office – податкову службу графства* (тауна, тауншіпа, міста) з тою різницею, що в Україні інспекція адмініструє державні і місцеві податки, а в США – лише місцеві.

Смисл діяльності, свою роль і значення (*mission and vision statement*) мають формулювати всі податкові органи зверху донизу. Наприклад, *mission* податкової служби графства Travis (штат Техас) визначено дуже просто: оцінювати майно, збирати і при потребі відшкодовувати майнові податки. Реєструвати транспортні засоби, а також тих осіб, які мають право голосу на виборах. *Vision* більш змістовне: створювати сприятливі умови для росту зайнятості та рівня життя, бути лідером в обслуговуванні населення, нести відповідальність перед платниками графства, надавати послуги вищої якості.

З даного прикладу помітно, що податкові органи виконують і нефіскальну функцію – ведуть облік виборців. У 2006–2009 рр. проводився експеримент по передачі збирання податкового боргу приватним організаціям, тобто в порядку *аутсорсингу*.

Американці по праву гордяться масовою добровільною сплатою податків, що знімає величезний тягар роботи і відповідальності з фіскальних органів. Щоправда, добровільна сплата – результат не однієї громадянської свідомості платників. Велику роль відіграє гроза суворих законів, невідворотність

покарань, ефективна діяльність податкової служби. Податковий аудит залишається першою необхідною складовою адміністрування податків.

У силу міжнародної однотипності фіскально-адміністративних технологій у демократично-правових державах методи роботи американського і українського податківців відрізняються мало. У США проводять *виїзні перевірки (field audits)* і *документальні (камеральні) перевірки (correspondence audits)*, що нагадує контрольну практику податкових інспекцій в Україні. У нас результати перевірки оформляють актом, у США – *звітом (revenue agent's report)*. У США, як і в Україні, увагу зосереджено на джерелах потенційного *податкового ризику* для фіску: великих платників, малому бізнесі з немалими доходами і претензіями на пільги, на платниках з репутацією податкових правопорушників. Під підозрою знаходяться також господарюючі суб'єкти, котрі переважно мають справу з готівкою (кафе, дрібні майстерні і т. п.).

Викликають інтерес деякі подробиці фіскально-адміністративних технологій, використовуваних податковими органами США.

Обробка паперових податкових декларацій платників податку на доходи фізичних осіб має тривати не більше 40 днів; термін відповідей на письмові запити не повинен перевищувати 40 днів. Функціонеру податкової служби для відповіді на запити по телефону відводиться 5 хвилин, на вирішення скарг платників – не більше 5 робочих днів, на реєстрацію нового бізнесу – 4 дні.

При перевірці податкозобов'язаності (tax liabilities) платників функціонери СВД мають право доступу до всіх можливих джерел інформації, в тому числі до документів третьої сторони (банків, страхових компаній, пенсійних фондів та ін., а також других державних установ). СВД самостійно без участі представників інших урядових інстанцій може проводити обшуки при умові наявності ордера. Однак, на відміну від деяких країн, наприклад Австрії, права доступу в ділові приміщення та оселю чи на арешт документів без згоди платника і ордера СВД не має.

Аби мінімізувати податковий борг СВД наділена повноваженнями: відстрочити чи розстрочити сплату податку; дозволити сплатити податок третій

сторони; здійснити арешт активів боржника і навіть реалізувати їх на покриття боргу; компенсувати дебіторську податкову заборгованість за рахунок кредиторської; припинити державні виплати боржнику; перекласти податковий борг компанії на її директорів; ініціювати банкрутство фірми-боржника. Ця сторона адміністрування в США ще порівняно ліберальна. В деяких країнах арсенал заходів набагато ширший, включаючи, наприклад, розголошення імен податкових боржників, заборону їх виїзду за кордон та ін.

США першими з країн ОЕСР у 1986 р. ввели у вжиток електронні декларації на доходи фізичних осіб, з 2004 р. – на прибутки корпорацій. У 2009 ф. р. майже 50% всіх декларацій і 66% з податку на доходи фізичних осіб надійшло в електронній формі; персонал СВД дав відповідь на 68 млн. запитів з боку платників; кількість відвідувань веб-сайту СВД склала майже 300 млн. Збирання 100 дол. податкових надходжень обходилося СВД у 50 центів затрат.

Аби полегшити адміністрування для платників податків, задіяні всі сучасні методи внесення платежів: чеком по пошті, особисто через банк або безпосередньо в податковій інспекції, через банк по телефону, через банк по Інтернету, кредитною карткою та деякі інші. По електронних каналах податкові органи мають доступ до реєстрів платників, до легальних баз даних, різного роду повідомлення розсилають лише по e-mail.

За оцінками Світового банку та аналітичної фірми PricewaterhouseCoopers ефективність адміністрування податків у США на початок 2011 р. характеризували наступні показники: кількість податкових платежів протягом року – 11; затрати часу, пов'язані з оформленням та сплатою податків – 187 годин; норма оподаткування комерційного прибутку – 46,8%; місце в загальному рейтингу за простотою та зручністю податкової системи – 62¹⁸.

Для України відповідні показники склали: 135 платежів; 657 (!) годин; 55,5%; 181 місце із 183. Вочевидь існування великих резервів удосконалення вітчизняної податкової системи та підвищення ефективності адміністрування.

¹⁸ Paying Taxes 2011. The Global Picture. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/data-tables.jhtml>

“Податковий план” президента Обами

З ініціативи президента Барака Обами у 2008 р. розпочато поетапну, трьома хвилями податкову реформу під назвою “податковий план Обами”, розрахований до 2018 р. Необхідність реформи обумовлена дефіцитом федерального бюджету. Перша хвиля передбачає підвищення ставок на доходи фізичних осіб (див. Таблицю 2); скорочення податкового кредиту на дітей з 1000 дол. до 500 дол.; відновлення справляння податку на спадщину за максимальною ставкою 55% з майна вартістю вище 1 млн. дол.; збільшення податку на приріст капіталу з 15% до 20%, а податку з дивідендів – з 15% до 39,6% з 2011 р. і ще на 3,8% – з 2013 р.

Друга хвиля пов’язана з фінансуванням реформи охорони здоров’я, прозваною “Obamacare”. Зокрема, вводяться: 2,3%-ний акциз на медичні прилади вартістю вище 100 дол.; 10%-ний акциз на послуги соляріїв (tanning tax); акциз на фірмові ліки (brand name drug tax); скасовується бюджетне відшкодування вартості деяких ліків.

На третій хвилі кількість платників альтернативного податку на доходи має зрости з 4 до 28 мільйонів; підвищується податок на біомоторне паливо (“black liquor tax”); скасовуються деякі податкові пільги, зокрема, податковий кредит по відшкодуванню затрат бізнесу на дослідження та експерименти.

Загалом у ході податкової реформи тільки у зв’язку з додатковими потребами коштів на фінансування охорони здоров’я передбачено провести двадцять заходів по запровадженню нових і посиленню існуючих податків.

Опоненти Обами вважають ці заходи податковим кошмаром, наступом на економічні свободи американців. Опозиція, здебільшого з активістів і прихильників Республіканської партії, організувала так звану *Національну федерацію любителів чаювання (National Tea Party Federation)*, названу в наслідування знаменитого епізоду американської історії (1773 р.) – Бостонського чаювання (Boston Tea Party), з котрого розпочалася Війна за незалежність. Лідери руху проголосили три мети: фіскальна відповідальність уряду відповідно принципу: “нижчі податки, менші видатки”; обмежене

конституційними нормами державне втручання в економіку та прийняття поправки до Конституції про обов'язкове бездефіцитне збалансування федерального бюджету; забезпечення повного простору вільним ринкам. Тим самим рух “чайників” перетворився в серйозний фактор внутрішньої політики.

Разом із тим критика “чайників” не зовсім справедлива. Адже у силу унікальної складності й об'ємності законодавства першочергове значення відведено модернізації податкової служби та вдосконаленню адміністрування податків. Обама поставив перед СВД амбіційні задачі. Справляння податків має бути рішучим чином спрощене і здешевлене за допомогою: (1) консолідації різноманітних податкових кредитів; (2) звільнення малодохідних платників похилого віку від обов'язку подавати податкові декларації; (3) спрощення форм і звітності до такої міри, що дозволить платнику оформити податкові документи без допомоги консультанта протягом п'яти хвилин (!). У результаті 40 мільйонів американців зекономлять на оплаті податкових консультантів 2 млрд. дол. і вивільнять 200 млн. годин часу або 23 роки!

Висновки

Американська податкова система – одна із самих множинних у світі. Фіскальні платежі (податки, збори, обов'язкові платежі, а також внески у соціальні фонди, котрі в США так само мають статус taxes – податків) у різних комбінаціях на федеральному, штатному і місцевому рівнях налічують у 2010 р. 177 (!) найменувань. Багатьох із них не було на початку ХХ ст.

В силу фіскального федералізму, а також індивідуалізму, привитого історичними обставинами заселення й освоєння країни і перенесеного з особистого рівня на регіонально-локальний, абсолютно ідентичних податкових систем штатів і органів місцевого самоврядування в США не існує.

Передача більше половини (51%) загальної суми податкових надходжень у штатні та місцеві бюджети має ту перевагу, що саме на регіональному, а особливо на локальному рівні в повну силу діють економічні й соціальні

стимули справно платити податки. Адже належне наповнення бюджетів, найближчих до платників, безпосередньо відповідає їхнім інтересам.

По суті в усіх демократично-правових державах, у тому числі і в Україні, фіскально-адміністративні технології однотипні, зміст і методи роботи американського і українського податківців практично не відрізняються. Різниця лише в соціально-економічних умовах діяльності та ефективності роботи.

На відміну від проектів податку на нерухомість в Україні в розрахунку на площу оселі, ставки американського податку встановлено на ринкову вартість.

Якщо в Україні декларований характер взаємовідносин між податковою службою і платниками має відповідати *принципу партнерських відносин*, то у США віддають перевагу *принципу клієнтурних відносин*.

Американське податкове законодавство розвивається досить динамічно. Протягом останніх трьох десятиліть проведено чотири крупні податкові реформи (1981 р., 1986 р., 1997 р., 2008 р.).

Податкова адміністрація США на всіх її рівнях: федеральному, штатному, місцевому, – могутня й авторитетна організація, котрій мало хто наважується кидати виклик.

США, інші західні держави по величині податкового навантаження, по суворості законів й невідворотності покарань за правопорушення перед фіском по праву мають репутацію “податкового пекла”. Небезпідставні твердження, що знаменита чесність американських платників податків вихована, крім релігійних і демократично-правових факторів, у тому числі і страхом.

Навчальний тренінг

Контрольні запитання

1. З якою метою у США запроваджено мінімальний альтернативний податок? Чи існує податок подібного типу в Україні?

2. Якщо в США податок на доходи розраховується в залежності від сімейного статусу платника (платників), а в Україні – на окрему фізичну особу, то які переваги й недоліки властиві кожному із способів?
3. Зниження прибутку корпорацій у США нижче 10%, а приховування власниками доходів від фермерства, ренти і роялті перевищує 50%. Поясніть різницю. Які її причини, що це за доходи?
4. В чому різниця, недоліки і переваги оподаткування нерухомості за ознакою площі (Україна) чи вартості об'єкта (США)?
5. Охарактеризуйте спільні риси й відмінності технологій адміністрування податків у США і в Україні. В чому ви вбачаєте проблеми?

Теми рефератів

1. Сучасна система федеральних податків у США.
2. Сучасна система штатних податків у США.
3. Сучасна система місцевих податків у США.
4. Технології адміністрування податків у США.
5. Порівняльний аналіз податкових систем США і України.
6. Реферат на вільну тему: податки будь-якої держави, крім Великої вісімки. Бажано з числа сусідів України та держав Великої двадцятки.

Тести

1. Податок на доходи фізичних осіб (personal income tax) у США справляють за шкалою податкових ставок:
 - а) пропорційних (плоских)
 - б) прогресивних;
 - в) регресивних;
 - г) комбінованих? Аргументуйте.
2. Податок на прибуток корпорацій (corporate income tax) у США справляють за шкалою податкових ставок:
 - а) прогресивних;
 - б) регресивних;
 - в) комбінованих;
 - г) пропорційних (плоских)?

3. Американський податок з продаж (sales tax) це:

- а) універсальний акциз;
- б) адвалерний податок;
- в) податок з обороту;
- г) все з названого; д) ніщо з названого?

4. У США споживачі бензину, змішаного з спиртом (gasohol), користуються податковим кредитом 45 центів на галон (3,8 л). Це ознака здійснюваної через оподаткування моторного палива певної політики:

- а) соціальної політики;
- б) регіональної політики;
- в) екологічної політики;
- г) енергетичної політики? Аргументуйте.

5. Що ви розумієте під поняттям “справедливий податок” (fair tax):

- а) податок, який мають платити порівну всі без винятку;
- б) податок, який відповідає благам і вигодам, одержуваним від держави;
- в) податок, ставки якого підвищуються по мірі збільшення доходу;
- г) проблема справедливості в оподаткуванні вирішення не має?

Література

- 12. Андрущенко В.Л. Податкові системи зарубіжних країн / В.Л. Андрущенко, О.Д. Данілов: Навчальний посібник / За загальною редакцією М.Я. Азарова. – К.: Комп’ютерпрес, 2004. – 240 с.
- 13. Иванов Ю.Б. Системы налогообложения зарубежных стран / Ю.Б. Иванов, Е.В. Давыскиба: Учебное пособие. – Харьков: Издательский дом “ИНЖЭК”, 2006. – 223 с.
- 14. Податкова система: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / [Лютий І.О., Демиденко Л.М., Романюк М.В. та ін.]; За ред. І.О. Лютого. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 456 с. [С. 57–71].
- 15. Тучак Т.В. Реформа податку на спадщину у США / Т.В. Тучак // Вісник податкової служби України. – 2006. – № 38 (417). – С. 58–61.

16. Paying Taxes 2011. The Global Picture. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/data-tables.jhtml>
17. Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008). – Paris: СТПА (Centre for Tax Policy and Administration), 2009. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/dataoecd/57/23/42012907.pdf>
18. Будь-які інші доступні джерела: монографії, підручники і посібники, наукова періодика, ресурси Інтернету, довідкова література.

Глосарій

Корпорація (акціонерне товариство, компанія, фірма) – створена для виробничої та/або комерційної діяльності юридична особа, капітал якої розділений на акції, що знаходяться у власності членів корпорації.

Метод Хейга-Сімонса – розроблений американськими економістами R. Haig і H. Simons спосіб визначення доходу як чистого приросту реальної вартості індивідуального споживання протягом певного періоду. Тобто, – оподаткуванню підлягає лише дохід, фактично доступний для розпорядження ним з боку платника (рос. *располагаемый доход*).

Новий принцип справедливості в оподаткуванні – за логікою К. Вікселля справедливі ті податки, котрі установлені в результаті демократичних процедур приймання рішень і при умові, що платники суб'єктивно сприймають податки як ціновий еквівалент забезпечуваних державою благ і послуг загального користування. Цей принцип обмежує спекулятивні тлумачення справедливості.

Омбудсмен – офіційний контролер додержання прав людини і громадянина різними адміністративними органами, в тому числі фіскальними.

Податок на прибуток корпорацій (*корпоративний податок, corporation tax*) – податок на прибуток після вирахування з одержаного доходу корпорації операційних витрат, процента, амортизаційних відрахувань і податкових пільг.

Податкова конкуренція – виникаюче в силу фінансової автономії штатів суперництво між окремими штатами за фіскальні вигоди шляхом зростання

податкової бази, створення привабливих умов оподаткування для фізичних і юридичних осіб, переманювання платників податків з інших штатів.

Податковий імунітет – звільнення від податків окремих привілейованих верств суспільства, деяких категорій фізичних і юридичних осіб, етнічних груп. У США податковим імунітетом користуються члени індіанських племен.

Податковий кодекс – приведений у систему виклад, узагальнене і впорядковане зведення норм і правил оподаткування, статут і регулятор фіскального правопорядку в цілому. Прийняття кодексу передбачає перегляд і оновлення законодавства, узгоджує закони між собою, забезпечує їх відповідність існуючим умовам і потребам. Новий кодекс відкриває новий період розвитку держави і податкової системи.

Податковий щит (англ. *tax shelter*) – у США: фінансові операції, що дозволяють легально ухилитися від податків шляхом перерахування коштів у благодійні, інвестиційні, пенсійні, амортизаційні фонди.

Податкові видатки (*tax expenditure*) – вилучення з бази оподаткування (знижки з валового доходу, податкові кредити, зниження податкової ставки, відстрочки сплати податку). П. в. по суті ідентичні видаткам з бюджету, оскільки стимулювання економіки здійснюється або через субсидії, або через пільгове оподаткування. П. в. розраховують у США та інших країнах ОЕСР.

Податкові свята (*tax holidays*) – тимчасове повне або часткове звільнення від податку під певним приводом (рекламним, добродійним і т. п.).

Принцип вигоди – різні люди мають платити різні податки відповідно до тих вигод, якими вони зобов'язані державі.

Принцип платоспроможності – сума податку, котра має бути сплачена, повинна залежати від величини доходу чи рівня добробуту платника.

Сансет (*sunset*) – процедура приймання рішень і законів на певний обмежений період, після чого рішення й закони підлягають перегляду.

Фінансова автономія – самостійність й ізольованість штатів один від одного в питаннях організації фінансів. Одна із форм самоуправління та децентралізації державних фінансів, що склалася в США історично.

Програма теми

Федеральні податки. Структура податкових надходжень. Податок на доходи фізичних осіб, шкала податкових ставок, її характер. Система пільг. Альтернативний мінімальний податок. Розрахунок податкового зобов'язання за методом Хейга-Сімонса. “День свободи” від податків.

Соціальні податки, їх види, норми оподаткування.

Податок на прибуток корпорацій. Шкала ставок, її особливості.

Податок на спадщину і дарування, його специфіка.

Федеральні непрямі податки: акцизи, мито.

Штатні податки. Податки на доходи фізичних осіб і на прибуток корпорацій, різноманітність правил і норм оподаткування.

Податок з продаж, його норми і фіскальне значення. “Податкові свята”. Податок на користування. Особливості оподаткування в штаті Мічиган.

Акцизи. Інші податки.

Місцеві податки, їх значення у формуванні доходів місцевих бюджетів. Технології справляння майнового податку. Інші податки та неподаткові доходи.

Оподаткування племен індіанців. Податковий імунітет на території резервацій. Податкові джерела доходів індіанських племен. Потlach як церемоніальний квазіподаток.

Адміністрування податків. Місія, функції, організаційна структура Служби внутрішніх доходів (СВД). Регіональні та локальні органи СВД. Демократично-правовий характер діяльності СВД. Білль прав платника податків, податковий омбудсмен, юридична процедура *taxpayer suit*.

Органи адміністрування податків у штатах, їх різноманітність.

Податковий аудит, терміни виконання робіт і підготовки документів, взаємодія з неподатковими органами. Адміністрування податкового боргу. Роль електронних технологій.

Tax Plan – податкова реформа, проведена з ініціативи президента Барака Обами. Причини і характер реформи. Кількісні та якісні показники ефективності адміністрування податків у США в порівнянні з Україною.

Тема 3. Податкова система Великої Британії

План

- 1. Батьківщина податкового права**
- 2. Державні податки**
- 3. Місцеві податки**
- 4. Адміністрування податків**

Історична доля острівної країни, багатовіковий демократичний уклад суспільного життя розвинули у британців самосвідомі почуття свободи, індивідуальної ділової активності, соціальної відповідальності, громадської солідарності. Становлення і функціонування податкової системи, формування податкової політики, способи адміністрування податків – результат цих традиційних національних цінностей. Останнім додає сили інститут монархії, від імені короля (королеви) діє і податкова служба.

1. Батьківщина податкового права

У Великій Британії три події задають стартові передумови для еволюції податкової системи, вплив яких відчувається і через віки: Велика хартія вільностей, протест Джона Гемпдена, Білль про права. Ці віхи національної історії мають неминусе значення не тільки на Британських островах і не лише в сфері оподаткування. Вони справили великий вплив на становлення демократично-правових засад європейської цивілізації, на формування організації державних фінансів сучасного типу.

Важливим моментом в історії державного і фінансового права стала *Велика хартія вільностей* (лат. *Magna Charta Libertatum*) – договір про громадянські права і політичні свободи, укладений між королем і парламентом у 1215 р. У Хартії знаходиться і стаття про право вводити податки лише за згодою парламенту. Упродовж віків усякий раз при загрозі правам і свободам посилалися на Хартію. Всім, хто порушував Велику хартію, щонайменше

загрожувало відлучення від церкви, а не то – смертна кара. Закони, пізніше прийняті в усіх англomовних країнах, по суті підтверджують, захищають і розвивають правові норми, закладені у Хартії. Наприклад, Конституція США опирається на деякі ідеї і навіть прямі запозичення окремих положень із Хартії.

У силу прийнятого у Британії *прецедентного права* положення Великої хартії ніколи не втрачали юридичної сили. Хартія донині залишається фундаментальним джерелом демократичних політичних принципів управління державними фінансами. “Вперше сам король був зв’язаний законом”, – відмітив видатний державний діяч, історик і письменник Уїнстон Черчилль (1874–1965). “Основоположна ідея верховенства закону... була звеличена цим документом і перетворена в національну доктрину”¹⁹. В українській науковій літературі значення Великої хартії описав А.М. Ясінський (1864–1933).

Горе королям, хто наважувався порушити Хартію. Так, у 1637 р. Карл I без згоди парламенту, значить згідно Хартії незаконно, запровадив податок на морські перевезення – так звані *корабельні гроші* (*ship money*). Англійці – нація мореплавців і комерсантів, тому такий податок для острівної країни з активним судноплаством і розвиненою морською торгівлею дуже шкодив економіці, а нелегітимність податку викликала обурення в суспільстві. Депутат парламенту Джон Гемпден (Hampden, 1595–1643) демонстративно відмовився заплатити цей податок і очолив опозицію проти короля. Гострота конфлікту наростала, вилившись у громадянську війну і революцію. Сам Карл I поплатився головою за спробу ввести податок в обхід парламенту.

Через 400 років ідеї Великої хартії вільностей знайшли продовження в демократично-правових перетвореннях Англійської революції XVII ст. Вона завершилася прийняттям “Білля про права” (1689 р.), а також Угодою між парламентом, короною і церквою, що державна влада базується на договірних засадах, а не існує Божою милістю. У “Біллі про права” є пункт, котрий гласить, що лише по королівській волі, без згоди парламенту “не вправі вимагати ні надмірних податків, ні накладати непомірні штрафи, ні призначати надто суворі

¹⁹ Черчилль У.С. Рождение Британии: Пер. с англ. – Смоленск: Русич, 2005. – С. 265.

покарання”²⁰. Досвід і приклад Британії – “матері парламентів” – у податковій правотворчості набув світового визнання, поширився на всі континенти.

Отже, маючи юридичну силу донині, три акти: Велика хартія вільностей, Білль про права, Угода визначають укорінені у віках основи стабільності конституційно-державного ладу і бюджетного устрою Великої Британії.

2. Державні податки

Після декількох невдалих спроб Велика Британія першою з європейських країн у 1842 р. запровадила *майново-прибутковий податок (property and income tax)*. Хоч комбінована схема обкладання майна й доходу одним податком і не витримала випробування часом, приклад Великої Британії щодо запровадження оподаткування доходів наслідували інші країни.

Сучасна британська податкова система хоч і зберігає деякі риси, обумовлені історичною традицією, в цілому мало відрізняється від тенденцій оподаткування в економічно розвинених і соціально успішних країнах. Першим за фіскальним і соціально-економічним значенням є *податок на доходи фізичних осіб (individual income tax)*. У 2010–2011 ф. р. даний податок забезпечив 144 млрд. ф. ст. доходу, – більше від усіх інших податків.

Таблиця 1

Оподаткування доходів фізичних осіб

Ставки податку і особиста знижка	Оподатковуваний дохід у фінансові роки (ф. ст.)		
	2008/2009	2009/2010	2010/2011
10%	0 – 2320	0 – 2440	0 – 2440
20%	2321 – 34800	2441 – 37400	2441 – 37400
40%	Вище 34800	Вище 37400	37401 – 150000
50%			Вище 150000

Джерело: Rates and Allowances – Income Tax. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.hmrc.gov.uk/rates/it.htm>; Income Tax rates for 2010–11. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.direct.gov.uk/en/NI I/Newsroom/PreBudgetReport2009/DG_183087

(Фінансовий рік триває 12 місяців з 1 квітня по 31 березня).

²⁰ Bill of Rights. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://avalon.law.yale.edu/17th_century/england.asp

Якщо в США платники диференційовані на чотири категорії (шедули) в залежності від сімейного стану, то у Великій Британії другий підхід – доходи розділені на п'ять шедул А, С, D, E, F в залежності від економічного походження. У такий спосіб оподатковуються наступні види доходів:

A – доходи від майна (землі, будинку, квартири, автофургону, яхти, а також від комерційної експлуатація приватних лісів); оподатковуваний дохід вираховується як різниця між доходами від власності чи володіння майном і експлуатаційними видатками на його утримання;

C – доходи від облігацій державних позик;

D – доходи від виробничо-комерційної діяльності, від надання послуг особами вільних професій, аліменти, гонорари;

E – заробітна плата, пенсії з приватних фондів, соціальні допомоги;

F – дивіденди та інші виплати, здійснювані компаніями.

Оподаткування доходів за шедулами, особливо шедулою *E*, передбачає збирання податку в момент і по місцю одержання доходу (“біля джерела”) за процедурою *pay-as-you-earn* – “платіть там і тоді, де і коли заробляєте”. До цієї групи платників відносяться особи найманої праці. Їхні роботодавці в ролі агентів фіску зобов’язані стягувати податки із заробітків і перераховувати в бюджет. Шедулярну форму вважають архаїчною, але вбачають за нею деякі переваги: зменшення можливостей для ухилення від податків; звуження сфери застосування декларацій і тим самим спрощення адміністрування податку.

Платниками *individual income tax* є *резиденти* – фізичні особи, котрі постійно проживають на території країни; ті, хто перебуває в країні більш, ніж 183 дні протягом року. Тут українське законодавство близьке до британського. Для нерезидентів, які отримують доходи на території Великої Британії, діє окремий податковий режим. Зокрема, *роялті* (див. глосарій), одержані нерезидентами на території країни, оподатковуються за плоскою ставкою 22%.

Соціальні умови оподаткування фізичних осіб демонструє Таблиця 2.

Система податкових пільг з податку на доходи фізичних осіб

Види соціальних пільг (<i>income tax allowances</i>)	Фінансові роки		
	2007/2008	2008/2009	2009/2010 2010/2011
Особиста пільга (personal allowance)	£5225	£6035	£6475
Особиста пільга для осіб віком 65–74 років	£7550	£9030	£8490
Особиста пільга для осіб старших 75 років	£7690	£9180	£9640
Пільга для подружжя, народжених до 6 квітня 1935 р., але не старших 75 років	£6285	£6535	Скасовано
Пільга для подружжя, старших 75 років	£6365	£6625	£6965
Ліміт доходу для права на пільгу за віком	£20900	£21800	£22900
Мінімальна сума пільги для подружжя (10% від доходу, але не нижче вказаної далі суми)	£2440	£2540	£2670
Особиста пільга для сліпих	£1730	£1800	£1890

Джерело: Rates and Allowances – Income Tax. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.hmrc.gov.uk/rates/it.htm>; Income Tax rates for 2010–11. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.direct.gov.uk/en/NI/Newsroom/PreBudgetReport2009/DG_183087

Названі пільги поширюються лише на тих осіб, річний дохід яких не перевищує 22,9 тис. ф. ст. Personal allowance виконує роль неоподаткованого мінімуму, – роль, котру в Україні відведено податковій соціальній пільзі (див. глосарій). За умов економічної кризи суми особистої пільги в 2009–2010 ф. р. і 2010–2011ф. р. заморожено, але в 2011–2012 ф. р. пільга має зрости до 7475 ф. ст. Отже, британська система соціального захисту через податкові пільги відрізняється від прийнятої в Україні, де віддають перевагу адресним виплатам із бюджету і субсидіям ознакою малозабезпеченості. Крім того, в Україні не передбачено податкових пільг за віковою ознакою, а також для сліпих.

Податковий кредит працюючим (*working tax credit*) призначено для підтримки осіб з низьким доходом. Наприклад, для працюючого інваліда кредит передбачено в сумі 2570 ф. ст. у рік. За умовами 2010–2011ф. р. сім'ї в залежності від обставин можуть розраховувати на податковий кредит за дітей (*child tax credit*) на суму до 2300 ф. ст. у рік.

По суті продовженням системи соціальних пільг для платників податку на доходи є *податкові знижки залежно від відстані пробігу (mileage rates allowances)*, пов'язані з використанням приватних транспортних засобів у службових цілях, щонайперше для поїздок на роботу. Так, у межах до 10 тис. миль (16 тис. км), наїжджених протягом року, за кожен миль відшкодовується за рахунок податку 40 пенсів при поїздках на автомобілі, 24 пенси – на мотоциклі, 20 пенсів – на велосипеді (!), 24 пенси – на громадському транспорті. Хто підвозить пасажира, котрий також їде на роботу, власнику авто відшкодовують ще 5 пенсів за кожен миль.

Подібні приклади свідчать, до яких подробиць входять британські законодавці при формуванні соціальних аспектів податкової політики.

Норми *податку на прибуток корпорацій (corporation tax)* відображено в Таблиці 3. Його фіскальний потенціал більш, ніж утрое менший від individual income tax, – всього 43,3 млрд. ф. ст. у 2010–2011 ф. р.

Таблиця 3

Оподаткування прибутку корпорацій

Межі оподаткованого прибутку, ф. ст.	Фінансові роки, починаючись з		
	1 квітня 2011 р.	1 квітня 2010 р.	1 квітня 2009 р.
	Ставки податку		
Менше 300 тис.	20%	21%	21%
Від 300 тис. до 1,5 млн.	28,75%	29,75%	29,75%
Більше 1,5 млн.	27%	28%	28%

Джерело. Складено за: Corporation Tax Rates. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.hmrc.gov.uk/rates/corp.htm>; http://www.geogehay.co.uk/tax_corporation_tax.htm

Підприємства з прибутком до 300 тис. ф. ст. представляють малий бізнес. Для інших, скажімо, для компанії з прибутком 500 тис. ф. ст. розрахунок податку приймає такий вигляд: 21% з перших 300 тис. і 28,75% з решти (200 тис.), уся сума податку – 122,5 тис. ф. ст. Для інвестиційних пайових фондів (unit trusts) та компаній відкритого типу встановлено ставку 20%. Під впливом економічної кризи оподаткування прибутку дещо понижено. Передбачено з

2011–2012 ф. р. знижувати стандартну ставку податку на 1% у рік, довівши її до 24% у 2014–2015 ф. р. Аналогічний порядок поступового протягом п'яти років зниження ставок на прибуток підприємств з 25% до 16% намічено і в проекті Податкового кодексу України.

Надано право зменшувати оподатковуваний прибуток на 100% вартості виробничого устаткування в межах 100 тис. ф. ст., а також на вартість енергозберігаючих пристроїв, екологічного обладнання, автомобілів з викидами CO₂ менше 100 г на кілометр у перший рік експлуатації. Податкова знижка на амортизацію складає 10% на станки і машини, 20% – на інші агрегати, що рівнозначно прискореному списанню амортизації з відповідним зменшенням податку. Тим самим під позитивним впливом податкових пільг на інвестиції знаходяться ділова активність, прибутковість бізнесу, екологічна ситуація.

У 1997 р. запроваджено одноразовий *windfall tax* – податок на *непередбачуваний надприбуток* (буквально: принесений вітром). Це податок на приватизовані підприємства здебільшого енергетично-паливної та комунальної галузей, котрі дісталися їх власникам за заниженими цінами.

Британія – велика морська держава. З метою підтримки мореплавства як важливої галузі національної економіки для суднохідних компаній передбачено привілейований податковий режим у формі *податку на тоннаж (tonnage tax)*. По суті це корабельний збір, для визначення суми якого непотрібні показники прибутку чи збитку. Розрахунок набагато простіший: це здобуток фіксованої ставки на тону вантажомісткості судна на кількість днів плавання. Наприклад, якщо ставка збору на кожні 100 т судна вантажомісткістю більше 25 тис. тон складає 0,15 ф. ст. у день, то *ефективна ставка податку* в залежності від тоннажу може не перевищувати 1%, – вигода незрівнянна з оподаткуванням за стандартною ставкою податку на прибуток.

Податок на приріст капіталу (capital gains tax) – 2,6 млрд. ф. ст. надходжень – справляють з доходів і від прибутків, одержаних шляхом нерегулярного продажу активів (майна, будівель, обладнання, цінних паперів). Наприклад, доход, одержаний в результаті перепродажу квартири, купленої не

в якості житла для покупця, а з метою наживи, підлягає *capital gains tax*. Тому даний податок інколи називають *спекулятивним податком*. Ставки податку: 18% для фізичних і юридичних осіб при неоподатковуваному мінімумі відповідно 10,1 і 5,05 тис. ф. ст. у рік.

У 2010–2011 ф. р. *податок на додану вартість (value added tax, VAT, ПДВ)* приніс казні близько 100 млрд. ф. ст. доходу. Реєстрація платників ПДВ починається з вартості річного товарообороту, який перевищує 70 тис. ф. ст. З 2011 р. стандартну ставку підвищено з 17,5% до 20%. Понижену 5%-ну ставку встановлено на паливо (вугілля, газ) комунального і побутового призначення; нульову – на товари, що ідуть на експорт, продукти харчування, питну воду, книги і газети, послуги міського транспорту та деякі інші товари і послуги. Більшість платників подають декларації по ПДВ щоквартально.

Крім власне фіскального призначення ПДВ, британська податкова практика дає приклад як можна пристосувати ПДВ для виконання економічних, екологічних і соціальних задач. Так, у зв'язку з світовою економічною кризою на період з 1 грудня 2008 р. по 1 січня 2010 р. стандартну ставку було знижено до 15%. З метою стимулювання економії палива та зменшення шкідливих викидів у атмосферу енергозберігаюче обладнання оподатковується ПДВ за пониженою ставкою 5%. З огляду на те, що будівельна індустрія – могутній фактор росту економіки, на матеріали, затрачені на будівництво нових житлових будинків, встановлено нульову ставку.

Подібно до США і на відміну від більшості країн, де справляють податок з майна, одержаного у спадщину, у Великій Британії *податок на спадщину* має форму “посмертного податку” (*death tax*). За плоскою ставкою 40% оподатковується майно, залишене у спадщину, вартість якого в 2010–2011 ф. р. перевищувала 325 тис. ф. ст. При менших статках більшість прижиттєвих трансферів оподатковуються за нульовою ставкою, решта – за ставкою 20%. Надто великого фіскального значення (2,2 млрд. ф. ст. доходу в 2010– 2011 ф. р.) оподаткування спадщини і дарувань не має, але для податківця викликає професійний інтерес своєю фіскально-технологічною винахідливістю. У силу

високої ставки податку природне бажання спадкодавця за життя роздарувати майно родичам. На цей випадок передбачено так зване *правило семи років*: чим ближче до смерті роздаровується майно, тим вигідніше для платника. На останньому році життя в межах семирічного періоду знижка сягає 80%, але як вгадати, коли наступить той рік?

Не оподатковуються подарунки вартістю до 250 ф. ст., а також подарунки, сумарна вартість яких протягом року не перевищує 3 тис. ф. ст. При вартості вище 5 тис. ф. ст. весільні подарунки дітям від батьків підлягають оподаткуванню на загальних підставах, тоді як в Україні на дарування квартири навіть ціною 1 млн. дол. нульова ставка.

Британська система цільових соціальних податків – *внесків на соціальне страхування (national insurance contributions)* – дуже складна в силу численних умов, лімітів і норм²¹. Платники внесків диференційовані на чотири класи: працівників за наймом, дві категорії само зайнятих осіб, не зайнятих осіб. У 2010–2011 ф. р. умови оподаткування для найбільш масової категорії – працюючих за наймом (перший клас) – має такий вигляд (Таблиця 4):

Таблиця 4

Внески на соціальне страхування платників першого класу

<i>Працюючі за наймом</i>			
<i>Заробітки у тиждень, ф. ст.</i>	<i>Без контракту</i>	<i>За контрактом</i>	
До 96	–	–	
97 – 110	–	–	
111 – 844	11%	9,4%	
Вище 844	1%	1%	
<i>Роботодавці</i>			
До 95	–	–	–
96 – 110	–	–	–
111 – 844	12,8%	9,1%	11,4%

²¹ HM Revenue & Customs: Rates and Allowances – National Insurance Contributions. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.hmrc.gov.uk/rates/nic.htm>

Вище 844	12,8%	12,8%	12,8%
----------	-------	-------	-------

Джерело: Tax Rates 2010-2011. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: scott-moncrieff.navyblue.com/pdfs/UK_tax_rates_2010.pdf

Дані Таблиці 5 слід розуміти таким чином, що перші дві категорії низькооплачуваних працівників не сплачують внесків і пенсійні фонди, а тому одержують мінімальну пенсію за рахунок державного бюджету. Для решти державна пенсія коштом податків доповнюється коштом пенсійних фондів. Останні формуються з відрахувань від заробітків і внесків роботодавців. У річному вирахуванні внески у фонд соціального страхування за відповідними ставками починаються для працюючих за наймом і роботодавців із зарплат, які перевищують 5715 ф. ст. у рік (111 x 52). Само зайняті особи (фермери, професійні спортсмени, адвокати і т. п.) сплачують 8% від заробітків у межах від 5715 до 43875 ф. ст. у рік, 1% – при перевищенні 43875 ф. ст. Для непрацюючих передбачено право на добровільні внески 12,05 ф. ст. у тиждень.

Гербові збори (stamp duties) дають чималий дохід 9 млрд. ф. ст. Об'єкт оподаткування – трансфери (передача з рук у руки, зміна власника) рухомого і нерухомого майна. Ставки: 0,5% від вартості – для акцій, 1%–5% – для земельних ділянок та житлової нерухомості (до 125 тис. ф. ст. – нульова ставка), 1%–4% – для нежитлової й змішаної нерухомості (до 150 тис. ф. ст. – нульова ставка). Для тих, хто вперше купує житло вартістю до 250 тис. ф. ст., а також тих, хто придбав будинок вартістю до 500 тис. ф. ст., опалення й енергопостачання якого не супроводжується викидами вуглекислого газу, – нульова ставка; для дорожчих будинків такого типу – скидка 15 тис. ф. ст. Отже, даному податку придані регулятивні функції: соціальна та екологічна.

Інші загальнодержавні податки. Деякі акцизи пристосовані до вирішення задач екологічної політики. Так, *акциз на автомобілі (vehicle excise duty for cars)*, інша назва цього податку: *шляховий збір – road tax*) при максимумі викидів CO₂ (255 г/км і вище) складає 435 ф. ст. для авто, зареєстрованих до 1 березня 2001 р., і 950 ф. ст., вперше поставлених на облік з 2010 р. Величину викидів

диференційовано на 25 позицій, при викидах до 100 грамів CO₂ на кілометр пробігу ставка – нуль.

Принцип “зелених податків” застосовано і до акцизів на моторні палива, тут мінімальні ставки передбачено для найбільш екологічно чистих із них.

Таблиця 5

Акцизи на моторне пальне

<i>Види палива</i>	<i>Ставки акцизу з 1.01.2011 р.</i>
Бензин з мінімальним вмістом сірки, дизельне паливо з мінімальним вмістом сірки, біодизельне паливо, біетанолове паливо	59,0 пенсів на літр
Скраплений газ	33,0 пенсів на кілограм
Природний газ	26,2 пенсів за кілограм
Електрична енергія	Нуль

Джерело: Road Tax Bands. Fuel duty. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://www.whatgreencar.com/roadtax.php>

Частка податків у ціні пального (акциз плюс ПДВ) сягає 55%, що істотно вище, ніж у США (див. тему 18). Нульова ставка на електроенергію – явний стимул до виробництва та запрошення до використання електромобілів.

Бюджетом на 2010–2011 ф. р. передбачено наступні норми оподаткування алкогольних напоїв (Таблиця 6):

Таблиця 6

Акцизи на алкогольні напої

<i>Назва напоїв</i>	<i>Міцність</i>	<i>Ставка акцизу</i>
Слабоалкогольні напої	До 4%	£69,32 на 100 л
Слабоалкогольні напої	Вище 4%, але нижче 5,5%	£95,33 на 100 л
Сидр	До 7,5%	£33,46 на 100 л
Пиво	£17,32 за кожен 1% підвищення міцності на 100 л	
Вино		£225,00 на 100 л
Шипучі вина	8,5% і вище	£288,20 на 100 л
Портвейн і херес		£299.97 на 100 л

Джерело: The Wine and Spirit Trade Association – Duty Rates. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.hmrc.gov.uk/rates/taxcredits.htm>

Екологічний збір у формі *плати за складування сміття на звалищі (landfill tax)* – 56 ф. ст. за тону агресивних відходів, 2,5 ф. ст. – за звичайне сміття. *Збір з авіапасажирів (air passenger duty)* встановлено на польоти за межі Великої Британії за чотирма рівнями ставок у залежності від відстані та двома рівнями – в залежності від класу салону. Максимальна ставка при відстані більше 6 тис. миль (9,6 тис. км) – 85 ф. ст., з підвищеним комфортом – 170 ф. ст., фіскальний потенціал збору – 2,3 млрд. ф. ст.

До загальнодержавних непрямих податків відносяться також мито на імпорт, податок на гральний бізнес, деякі інші податки. Оподатковується також національний спорт англійців – кінні верхогони і собачі перегони.

Місцеві податки

Місцеві бюджети наповнюють три основні податки: муніципальний податок, рентний збір з житлових приміщень, рентний збір з приміщень ділового призначення.

Муніципальний податок (council tax) накладають на майно, призначене для житла, як то: будинки, квартири, дачі (бунгало), житлові фургони і яхти незалежно від того знаходяться вони у власності чи орендуються. Податок справляють на основі диференційованої по регіонах країни вартісної оцінки житла за восьма рівнями (А–Н) та в залежності від кількості проживаючих. Наприклад, у Лондоні для власника чи орендаря помешкання середньої оціночної категорії D (вартістю від 68 до 88 тис. ф. ст.), в якому проживають дві особи, ставка муніципального податку складає 1332 ф. ст. у рік. Для тієї ж категорії D в Единбурзі (Шотландія) і оцінки (45–58 тис. ф. ст.), і податки (1169 ф. ст.) нижчі. Подібні відмінності властиві всім 433 муніципалітетам. У цілому по країні ставки council tax не вище 4% від оціночної вартості оселі.

Рентний збір з житлових приміщень (rental income tax) – податок на доходи від здачі в найми житлових приміщень. Відрізняється від звичайного податку на доходи фізичних осіб лише походженням доходу та тим, що надходить до місцевих бюджетів. Справляється на основі декларації за ставками (10% – 40%), установленими для individual income tax.

Рентний збір з приміщень ділового призначення (business rates) – аналог rental income tax з тою різницею, що стосується приміщень, використовуваних з комерційною метою. Справляється на основі *оціночної вартості (ratable value)* приміщень, котру один раз у п'ять років визначає Valuation Office Agency, опираючись на динаміку ринкових цін на оренду. Податкове зобов'язання розраховують наступним чином: оціночна вартість множиться на установлений урядом коефіцієнт для кожного з регіонів країни. Для Англії на 2010–2011 ф. р. чинний коефіцієнт становить 41,4 пенси на кожен фунт оцінки. Значить, – власник приміщення, оціненого в 10 тис. ф. ст., має сплатити 4140 ф. ст. податку (10000 x 41,4). Малий бізнес користується пільгами.

Велика Британія – єдина з країн Заходу, де податки на нерухоме майно забезпечують 100% доходів місцевих бюджетів. На відміну від вітчизняної практики справляння плати за землю на основі площі земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено (стаття 271 Податкового кодексу України), у Великій Британії оподаткування землі та іншої нерухомості здійснюється виключно на базі вартісної оцінки.

Адміністрування податків

Фіскальне відомство Великої Британії – *Королівська служба державних доходів і митниці (Her Majesty's Revenue & Customs, HMR&C)* має статус півавтономного органу з колегією у складі *Казначейства* (Міністерства фінансів, *The Treasury*). Очолює HMR&C виконавчий голова (executive chairman). Фіскальні відомства типу HMR&C властиві більшості країн ОЕСР. Автономна фіскальна адміністрація існує лише в Україні та Китаї.

У силу прецедентного характеру британського права та відсутності писаної конституції у Великій Британії немає єдиного податкового кодексу. Система

оподаткування регламентується прийнятими у різний час законами, а також щорічними бюджетними законами (financial acts). Адміністрування податків регламентовано окремим Taxes Management Act.

Структурно HMRC складається з спеціалізованих департаментів і відділів, а на місцях має свої *регіональні управління*. Території, підзвітні останнім, у свою чергу поділені на *податкові дільниці (districts)*, очолювані дільничним інспектором, якому упідлеглені безпосередні виконавці – *податкові інспектори Її Величності ((Her Majesty's inspectors of taxes)* з штатом допоміжного персоналу (клерків). Податкові дільниці несуть відповідальність за визначення податкової бази та нарахування податків.

Безпосереднє справляння податків забезпечують *збирачі податків (collectors of taxes)*. До їхніх функціональних обов'язків відноситься збір податків, визначених і нарахованих податковими інспекторами. В разі виникнення податкового боргу збирачі мають право через суд оформлювати адміністративний арешт активів несправних платників податків.

Оригінальна риса британської системи податкової адміністрації – існування інституту так званих загальних і спеціальних уповноважених, призначуваних на посади парламентом. Оскільки уповноважені незалежні від фіскального відомства, вони виконують роль нейтральної сторони при розгляді конфліктів між платником і податковим інспектором.

Склад *загальних уповноважених (general commissioners)* комплектують за рекомендацією органів місцевого самоуправління з числа людей, які добре знають економічні умови на місцях, у чому і полягає цінність їхньої ролі в податковому процесі. Працюючи безплатно на громадських засадах, вони розглядають апеляції платників. Діяльність кожного із 2000 загальних уповноважених обмежена певною територією.

Спеціальні уповноважені (special commissioners), числом 27, мають статус оплачуваних висококваліфікованих професіоналів. Вони заслуховують і виносять рішення стосовно складних податкових справ. Апеляції розглядають у Лондоні, але в необхідних випадках уповноважені виїжджають на місця.

У платника є право вибору між уповноваженими, їх рішення мають рекомендаційний, необов'язковий характер. Але завдяки існуванню інституту уповноважених британська податкова адміністрація наряду з бюрократичним апаратом у своїй структурі передбачає наявність незалежних представників громадянського суспільства. Тим самим одна з найстаріших демократій світу демонструє переваги участі в іманентно конфліктному податковому процесі безсторонніх посередників, свого роду примирливої, третейської інстанції.

Щороку мільйони платників недоплачують або переплачують податки. В цьому зв'язку численні приватні консультанти і фірми через блоги та веб-сайти пропонують свої послуги. Зокрема, на умовах *аутсорсингу* (див. глосарій) вони визначають і сплачують податкові зобов'язання, готують відповіді на листи HMRC, надають поради щодо вирішення податкових проблем та ін.

Для індивідуального користування платників через Інтернет доступні так звані *діалогові калькулятори* (*interactive calculators*), котрі в автоматичному режимі визначають податкове зобов'язання за введеними у них даними.

Повноваження і заходи HMRC щодо перевірки податкоспроможності платників, мінімізації податкового боргу, електронному декларуванню, взагалі податковому аудиту багато в чому подібні американським (див. тему 18).

Платників податків прийнято іменувати *customers* (*клієнти*). Відповідно серед правил для функціонерів HMRC є і такі: доброзичливе ставлення до клієнтів; напориста, але тактовна поведінка; розуміння складної інформації та вміння чітко пояснити її людям. Заробітна плата англійського податківця на нижчій посадовій ланці складає 15 тис. ф. ст. у рік, що у перерахунку еквівалентно 15 тис. грн. у місяць.

Після вступу до Євросоюзу (1973 р.) йде процес поступової гармонізації податкової системи Великої Британії відповідно до вимог ЄС.

За оцінками Світового банку та аналітичної фірми PricewaterhouseCoopers рівень ефективності адміністрування податків у Великій Британії на початок 2011 р. характеризували наступні показники: кількість податкових платежів протягом року – 8; затрати часу, пов'язані з оформленням та сплатою податків

– 110 годин; норма оподаткування комерційного прибутку – 37,3%; місце в загальному рейтингу за простотою та зручністю податкової системи – 16.

Висновки

У Великій Британії співіснують дві протилежні тенденції в еволюції національної податкової системи: з одного боку – непорушність деяких фіскальних інститутів з часів Середньовіччя, з другого – їх модернізація відповідно вимогам часу, зокрема, у зв'язку з членством в Євросоюзі.

Шедулярний податок на доходи фізичних осіб – традиційна оригінальна фіскальна технологія, котра існує у Великій Британії з 1842 р.

Оподаткування прибутку корпорацій диференційовано за ознаками суми прибутку і характеру господарської діяльності.

Британська система наповнення пенсійних та інших соціальних фондів дуже складна, диференційована за нормами платежів і родом занять платників, умовами контракту та іншими обставинами. Пенсії виплачують із трьох джерел: за рахунок податків, відрахувань від зарплат, внесків роботодавців.

Інтенсивно використовується екологічна функція податків особливо у залежності від степені шкідливості викидів автомобільним транспортом.

Доходи місцевих бюджетів формуються за рахунок трьох основних джерел: муніципального податку, рентного збору з житлових приміщень, рентного збору з приміщень ділового призначення.

В адмініструванні податків приймають участь загальні уповноважені – представники громадянського суспільства; фіскальні операції модернізовані на основі сучасних інформаційних технологій.

Навчальний тренінг

Контрольні запитання

1. В Україні соціальний захист за віковою ознакою передбачено лише для “дітей війни” в формі доплати до пенсії та пільгової оплати комунальних

послуг. Якому з підходів: британським податковим пільгам чи вітчизняним бюджетним субсидіям ви віддаєте перевагу?

2. На основі даних Таблиці 5 порівняйте акцизи на моторне паливо у Великій Британії й в Україні. Охарактеризуйте їх подібність і відмінність.
3. На основі даних Таблиці 6 порівняйте акцизи на алкогольні напої у Великій Британії й в Україні. Охарактеризуйте їх подібність і відмінність.
4. Чим статус Державної податкової адміністрації України подібний і чим відрізняється від статусу фіскального відомства Великої Британії – Королівської служби державних доходів і митниці.
5. Який сенс існування інституту загальних і спеціальних уповноважених? Чи є подібні посади в Україні? Які структури громадянського суспільства в змозі виконувати подібні функції в Україні?

Теми рефератів

7. Велика Британія як батьківщина податкового права.
8. Сучасна система державних податків у Великій Британії.
9. Сучасна система місцевих податків у Великій Британії.
10. Адміністрування податків у Великій Британії.
11. Реферат на вільну тему: податки будь-якої держави, крім Великої вісімки.
Бажано з числа сусідів України та держав Великої двадцятки.

Тести

1. Велика хартія вільностей (1215 р.) проголосила:
 - а) принцип бездефіцитності бюджету;
 - б) запровадження універсального акцизу;
 - в) право короля вводити податки;
 - г) виключне право парламенту установлювати податки?
2. Шедулярна форма оподаткування доходів фізичних осіб передбачає диференціацію платників податку за ознакою:
 - а) сімейного стану;
 - г) джерела походження доходу;

б) роду занять; д) за віком?

в) величини доходу;

3. Об'єктом windfall tax – податку “навіяного вітром” є:

а) майно;

в) прибуток юридичних осіб;

б) споживацькі блага;

г) доход фізичних осіб?

4. Запровадити в Україні податок типу британського windfall tax: а) варто;

б) не варто; в) можливо; г) неможливо? Аргументуйте відповідь.

5. За Адамом Смітом, податок на спадщину *не відповідає* одному чи всім із принципів оподаткування в інтересах платника:

а) рівності;

в) зручності;

б) визначеності;

г) дешевизни адміністрування?

Література

19. Андрущенко В.Л. Податкові системи зарубіжних країн / В.Л.

Андрущенко, О.Д. Данілов: Навчальний посібник / За загальною редакцією М.Я. Азарова. – К.: Комп'ютерпрес, 2004. – 240 с.

20. Иванов Ю.Б. Системы налогообложения зарубежных стран / Ю.Б.

Иванов, Е.В. Давыскиба: Учебное пособие. – Харьков: Издательский дом “ИНЖЭК”. – 223 с.

21. Податкова система: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / [Лютий І.О.,

Демиденко Л.М., Романюк М.В. та ін.]; За ред. І.О. Лютого. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 456 с. [С. 30–57].

22. Тучак Т.В. Тенденції оподаткування спадщини / Т.В. Тучак // Вісник

Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. – 2005. – № 79. – С. 59–60.

23.HM Revenue & Customs: Rates and Allowances – National Insurance

Contributions. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://www.hmrc.gov.uk/rates/nic.htm>

24.Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries:

Comparative Information Series (2008). – Paris: СТПА (Centre for Tax Policy and Administration), 2009. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://www.oecd.org/dataoecd/57/23/42012907.pdf>

25.Будь-які інші доступні джерела: монографії, підручники і посібники, наукова періодика, ресурси Інтернету, довідкова література.

Глосарій

Аутсорсинг (outsourcing) – обслуговування податкового відомства, а також платників податків сторонніми організаціями і приватними особами, звертання до послуг яких з міркувань економії ресурсів і часу вигідніше, ніж виконувати певну роботу (розрахунки, перевірки і т. п.) самостійно.

Ефективна ставка податку – фактична податкова ставка, за якою платник реально розраховується з фіском. Її визначають як відношення суми податкового зобов'язання до величини оподаткованого доходу.

Неоподатковуваний мінімум – сума доходу, з величини якої починається оподаткування. Історично походить від *прожиткового мінімуму (existence minimum)*. Уперше введений у Великій Британії в 1799 р. у сумі 60 ф. ст. Свого часу установлення *н. м.* означало велике соціальне завоювання.

Роялті (royalties) – доход підприємств, які добувають мінеральні ресурси. За економічною сутністю роялті – форма ренти від експлуатації природних ресурсів. Податок з роялті також має назву роялті. У Великій Британії права на природні ресурси належать Короні (державі).

Програма теми

Демократичні засади формування податкового права. Велика хартія вільностей, протест Джона Гемпдена, Білль про права, їх роль і значення.

Державні податки. Податок на доходи фізичних осіб: шедулярний тип, шкала ставок, система податкових пільг і кредитів.

Податок на прибуток корпорацій. Windfall tax. Податок на тоннаж.

Податок на приріст капіталу, його спекулятивний характер.

Податок на додану вартість, диференціація ставок та екологічна функція.

Податок на спадщину як “посмертний податок”, його особливості.

Соціальні податки. Три джерела фінансування пенсійного забезпечення.

Інші загальнодержавні податки. Гербові збори. Акциз на автомобілі.

Шляховий збір. “Екологічні” акцизи на моторне пальне. Акцизи на алкогольні напої. Екологічний збір за сміття. Збір з авіапасажирів.

Місцеві податки: муніципальний податок, рентні збори з житлових і ділових приміщень.

Адміністрування податків. Фіскальне відомство, податкові органи на місцях. Інститут загальних і спеціальних уповноважених.

Кількісні та якісні показники ефективності адміністрування податків у Великій Британії в порівнянні з Україною.

Тема 4. Податкова система Німеччини

План

- 1. Корифеї фінансової науки**
- 2. Устрій податкової системи**
- 3. Федеральні податки**
- 4. Земельні та місцеві податки**
- 5. Адміністрування податків**

Згідно Статті 20 Конституції Німеччина – демократична, соціальна (див. глосарій), федеративна держава. Податковій системі Німеччини вже властиві близькі до досконалості наступні позитивні риси:

- легітимність оподаткування – повнота виконання фіскальної функції податків у силу високої самодисципліни платників, професіоналізму та лояльності персоналу податкової служби;
- інвестиційна, капіталотворча, екологічна спрямованість оподаткування;
- досконалість й ефективність фіскально-адміністративних технологій;
- відносна нейтральність податків щодо їх впливу на підприємництво;
- відповідність податкового законодавства правовим нормам Євросоюзу;
- привабливість податкової системи як взірця для наслідування.

Перш ніж перетворитися в успішну державу Німеччина пройшла випробування політичною роздробленістю, поразками у двох світових війнах, тоталітаризмом гітлерівського режиму, післявоєнною розрухою.

Корифеї фінансової науки

Із Німеччини походять принаймні дві системи ідей, що справили неминущий вплив на розвиток уявлень про оподаткування, про податкову політику і фіскальну адміністрацію. З огляду на ці досягнення, німецька фінансова думка одна з найсильніших у світі.

Німеччина – батьківщина першої в світі наукової школи управління державними фінансами та адміністрування податків, так званої *камералістики* (*Kameralwissenschaft, Kameralia*). Так називали сформовану протягом XVII–XVIII ст. науку, що мала своїм предметом цикл господарських, фінансових та адміністративних знань і ставила задачу підготовки в університетах державних службовців, які б відповідали вимогам високого професіоналізму, лояльності, відповідальності, пунктуальності. Камералісти ставили на перше місце вчення про державу і порядок, а не про ринок і ціни. Самі рані камералісти зосереджувалися на управлінні державними маєтностями (доменами та регаліями), тобто діяли ще в часи неподаткових держав.

Пізніше у працях Йоганна Юсті (1717–1771) “Система сутності фінансів” (“System des Finanzwesens”, 1756 р.) і “Державне господарство” (“Staatwirthschaft”, 1759 р.) фінансова наука функціонально відмежована від фінансової політики: перша вчить як раціонально використовувати наявні ресурси, а друга направляє як збільшувати державні доходи і розвивати економіку. Крім німецьких університетів, до середини XIX ст. камеральні науки вивчали і у Харківському університеті.

З часом не випадково саме у Німеччині склалася сучасна наукова школа так званого *ордо-лібералізму*, представники якої поєднують запозичені у камералістів ідеали правопорядку (*ordnung*) з вигодами вільного ринкового підприємництва і перевагами демократії. Твердий державний порядок і платіжна дисципліна особливо необхідні в сфері оподаткування. Тому значення, котре сьогодні відводять питанням адміністрування податків, можна вважати своєрідним ренесансом ідей камералістики.

Необхідна передумова успішного адміністрування – *принципи оподаткування*, що передбачають теоретичні, організаційні та етичні ідеали функціонування податкової системи (Таблиця 1). Донині за глибиною змісту й універсальністю призначення наряду з принципами Адама Сміта залишаються неперевершеними і класичні принципи Адольфа Вагнера (1835–1917).

Принципи оподаткування за Вагнером

<i>I. Фінансові принципи:</i>
1. Достатня доходність податків 2. Еластичність оподаткування
<i>II. Економічні принципи:</i>
3. Ретельний вибір джерел податків, особливо під кутом зору оподаткування лише індивідуального і національного доходу чи індивідуального і національного багатства (капіталу), а також допустимої різниці між інтересами окремих індивідуумів і національної економіки в цілому 4. Вибір конкретного виду податку з позицій впливу оподаткування взагалі і кожного з податків зокрема, а також проблеми перекладання податків
<i>III. Принцип справедливості або зрівняльного розподілу податків:</i>
5. Загальність оподаткування 6. Рівність оподаткування
<i>IV. Принципи адміністрування податків або адміністративної ефективності податкової системи:</i>
7. Визначеність оподаткування 8. Зручність 9. Забезпечення можливо найнижчих затрат по збиранню податків.

Джерело: Складено за: Classics in the Theory of Public Finance / Ed. by R.A. Musgrave, A.T. Peacock. – London: Macmillan; New York: St Martin's Press, 1967. – P. 11.

Принципи Вагнера вигідно відрізняються від принципів Сміта тим, що Вагнер наряду з визнанням права на індивідуалістичні мотивації платників податків відстоював і державницьку позицію. За Вагнером, не можна переходити певну допустиму межу між індивідуальними та національними інтересами в оподаткуванні, він попереджав про згубність повного нехтування другими на користь перших.

Значною мірою Вагнер опирався на вчення “поета фінансової науки” Лоренца Штейна (1815–1890), котрий виділив три принципи оподаткування: економічний, фінансовий і державно-господарський²². Останній означає, що завдяки податкам коштом окремих приватних осіб створюється спільний грошовий фонд для сприяння суспільному розвитку цих же осіб, а також

²² Classics in the Theory of Public Finance / Ed. by R.A. Musgrave, A.T. Peacock. – London: Macmillan; New York: St Martin's Press, 1967. – P. 32–36.

усуваються загрозливі для них небезпеки, від яких не можна позбавитися ніякими особистими зусиллями, ніяким іншим способом, крім втручання державних органів, котрі існують і діють за рахунок податкових платежів.

Під сприянням суспільному розвитку треба розуміти забезпечення людей з боку держави загальнодоступними благами і послугами неринкового походження, призначеними для колективного споживання за принципом: раз дане благо доступне для однієї людини, воно в такій же кількості й якості доступне і всім іншим. До такого роду благ відносяться національна безпека, правопорядок і судочинство, інфраструктура (шляхи сполучення, комунальне господарство, інформаційно-комунікаційні мережі та багато іншого).

Ці погляди знайшли своє продовження у сучасній теорії державних фінансів на основі концепцій суспільного вибору та суспільних благ.

Устрій податкової системи

Статтями 105–108 Розділу X Конституції Федеративної Республіки Німеччини передбачено всі види податкових надходжень у федеральний бюджет, бюджети земель і общин.

Відповідно федеральному устрою держави податкова система Німеччини за ознакою адресного надходження закріплених податків має наступну вертикальну структуру (Таблиця 2).

Таблиця 2

Податки, закріплені за рівнем надходження

<i>Федеральні податки</i>	<i>Земельні податки</i>	<i>Місцеві податки</i>
- Фіскальна монополія на спирт	- На спадщину	- Торговий збір
- Внески у фонд соціального страхування	- На трансфери нерухомого майна	- На нерухоме майно
- Мито і збори на користь Євросоюзу	- На транспортні засоби	- Місцеві акцизи
- Акцизи на тютюнові	- Акциз на пиво	- Збір з власників собак

вироби, кофе, ігристі вина, нафтопродукти		
	- На парі, лотерею, казино, азартні ігри	- Акциз на безалкогольні напої
	- Збір на протипожежний захист	

Джерело: Germany. Vertical Apportionment of Tax Revenue. [Електронний ресурс]. –
Режим доступу: www.desequilibrefiscal.gouv.qc.ca/en/pdf/beierl.pdf

Податкова система Німеччини складається з двох груп податків: *податків, закріплених* за федеральним, земельними, місцевими бюджетами зокрема, і *податків, спільних* для всіх бюджетів. До останніх належать податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток корпорацій, податок на додану вартість. Таблиця 3 відображає частки податкових надходжень, закріплених за відповідними бюджетами, а також демонструє пропорції розподілу між трьома рівнями бюджетів загальної суми надходжень від спільних податків.

Таблиця 3

Пропорції розподілу загальної суми податкових надходжень (%%)

<i>Закріплені податки</i>		
Федеральний бюджет (42,1%)	Бюджети федеральних земель (39,9%)	Місцеві бюджети (13,2%) + Бюджет ЄС (4,8%)
<i>Спільні податки</i>		
Податок на доходи фізичних осіб		
42,5%	42,5%	15%
Податок на прибуток корпорацій		
50%	50%	0%

Податок на додану вартість(у т. ч. на імпорт)		
52,2%	45,7%	2,1%

Джерело: Розраховано на основі Tax system and Tax Administration in Germany. – Електронний ресурс. – Режим доступу:

www.ief.es/investigation/Recursos/Seminarios/OtrosSeminarios/RalphHof_Tax.pdf;

Vertical Apportionment of Tax Revenue. Електронний ресурс. – Режим доступу:

www.desequilibrefiscal.gouv.qc.ca/en/pdf/beierl.pdf

Вказані процентні співвідношення податків періодично змінюються в залежності від економічної кон'юнктури та під впливом боротьби політичних сил навколо централістських і федералістських (децентралізованих) інтересів.

У порівнянні з податковою системою Франції німецька система менш множинна і складна. З 40 податків виділяються декілька найбільш важливих за своїм фіскальним і соціально-економічним значенням.

Федеральні податки

У Німеччині існує податок на доходи фізичних осіб двох типів: *податок на заробітну плату (Lohnsteuere)* і *податок на інші доходи (Einkommenssteuer)*. Різниця між ними полягає в способі справляння. Податок на зарплату збирають по місцю роботи, зайнятості (“біля джерела”), суму податку перераховує фіску роботодавець (податковий агент). Податок на інші доходи (рента, індивідуальна трудова діяльність, продаж майна, пенсії та ін.) покладається безпосередньо на платника. У платників є право зменшувати оподатковуваний дохід рентного походження на суму процентів по позикам, призначеним для поліпшення нерухомості (страхування, ремонт та ін.).

Установлено наступну шкалу ставок (див. Таблицю 4).

Таблиця 4

Шкала ставок податку на доходи фізичних осіб (2010 р.)

Ставки (%%)	Оподатковуваний дохід (євро)	
0	До 8004	
14	Від 8005	до 5281
42	Від 52882	до 250730

Джерело: Germany Income Taxes and Tax Law. Електронний ресурс. – Режим доступу: http://www.worldwide-tax.com/germany/germany_tax.asp

Резиденти сплачують податок на доходи як німецького, так і зарубіжного походження, нерезиденти – лише на доходи, одержані в Німеччині.

(*Solidaritätszuschlag, soli*) або *надбавку солідарності* (див. глосарій) запроваджено в 1995 р. з метою мобілізації ресурсів для фінансування розвитку східнонімецьких земель (колишньої Німецької Демократичної Республіки).

За давньою традицією платники розмежовані на 6 класів (категорій) за ознаками соціального, громадянського і сімейного стану. Наприклад, до першого класу відносяться безсімейні або розлучені; до другого – безсімейні або розлучені, але з дітьми, які мають право на матеріальну допомогу; до четвертого – одружені особи, працюючі за наймом, обоє одержують доход; до шостого – працюючі за наймом, хто одержує доход за різними місцями роботи.

В ретроспективному плані подібна диференціація наслідує існуювавшому в XIX ст. *класному податку*, котрий розмежовував платників за ознаками майнового стану, роду занять, суспільного статусу²³. Від загальної суми сплачуваних податків певним суспільним класом залежала кількісна квота депутатських місць. У результаті в парламенті домінували представники імущих класів.

Соціальну щедрість німецької держави характеризує розгалужена система податкових кредитів, пільг і знижок з оподаткованого доходу (Таблиця 5).

Таблиця 5

Знижки і податкові кредити при оподаткуванні доходів

<i>Види податкових знижок</i>	<i>Величина знижок (євро)</i>
Пожертвування	Не більше 5% валового доходу
Видатки ділового характеру (для осіб, працюючих за наймом)	Фіксована знижка на суму 920 євро без надання документів
Знижки на дітей	Річна сума 7008 євро на дитину
Страховання життя, внески в фонди соціального страхування	Знижки в межах установлених лімітів

²³ Андрущенко В. Класно-становий тип прибуткового податку / В. Андрущенко // Вісник податкової служби України. – 2000. – Листопад–грудень. – С. 58–63.

Аліменти	Щорічна знижка не вище 13805 євро
Церковний податок	Знижка на всю суму податку
Транспортні витрати (поїздки на роботу і з роботи)	Знижка не вище 4500 євро у рік
Проценти під заставу	Компенсуються за рахунок ренти
Утримання робочого місця дома (home office)	Знижка на суму до 1250 євро у рік
Витрати на відрядження	Не оподатковуються

Джерело: Germany Tax Deductions and Tax Credits. Електронний ресурс. – Режим доступу: http://www.worldwide-tax.com/germany/ger_reduc.asp

Річну суму пільги на утримання дітей підвищено з 1824 євро у 2008 р. до 7008 євро в 2010 р. Ріст майже в 4 рази говорить про стурбованість уряду демографічною ситуацією в країні.

З податком на доходи фізичних осіб асоційований *церковний податок (Kirchensteuer)*, який надходить релігійним організаціям. Його нараховують на базі даних про податок на доходи фізичних осіб у розмірі 8–9% від величини останнього. Адмініструють церковний податок державні фіскальні органи.

Ставка *податку на прибуток корпорацій (Körperschaftsteuer)* – 15% плюс *податок солідарності (5,5%)*, плюс *муніципальна бізнесова надбавка*, ставка якої визначається на місцях. У результаті ефективна норма оподаткування німецьких підприємств сягає 30–33%. При цьому на суму бізнесової податкової надбавки зменшують суму оподаткованого прибутку корпорації.

Небезінтересно, що компанія, котра здійснює бізнес у декількох містах направляє надходження від надбавки в різні міста пропорційно кількості працюючих з даних поселень. Аби подібний порядок завести в Україні, то надходження податку з прибутку київської фірми, на якій працюють мешканці, скажімо, з Броварів, Ірпені та Борисполя, частково розподілялися б між бюджетами названих міст. Що, до речі, було б доцільно і справедливо.

При певних умовах материнська компанія вправі подати консолідовану податкову декларацію з дочірніми компаніями і таким чином зменшити

оподатковуваний прибуток на суму збитків дочірніх компаній. Дозволено зменшувати прибуток на 30% суми процентів по одержаних кредитах. Аби не допустити, щоб договірні внутрішні ціни між асоційованими компаніями призвели до ухилення від податків, фіскальні органи контролюють відповідність трансферних цін рівню ринкових цін. Загалом, ці та інші послаблення передбачені з метою забезпечення ліквідності компанії щодо податкових платежів.

У Німеччині діє *метод рівномірного (лінійного) нарахування амортизації*, але при досить поблажливих термінах експлуатації активів. Наприклад, на комп'ютери – три роки, на автомобілі – шість років, на машини та устаткування – 10–17 років, що по суті рівнозначно прискореній амортизації з відповідним ефектом для модернізації виробничих активів за рахунок недоплати податків.

Податок на приріст ринкової вартості капіталу (Kapitalertragssteuer), інакше – податок на капітал, доповнює оподаткування доходів і прибутків. Нерідко приріст вартості активів (нерухомого і рухомого майна) має кон'юнктурний, спекулятивний, незаслужений характер, тобто не залежить від зусиль власника активів. Режим оподаткування для фізичних осіб варіює у залежності від обставин – або за звичайною прогресивною шкалою згідно Таблиці 4, або за плоскою ставкою 25%; ставка для юридичних осіб – 15%.

Оскільки німецькомовний аналог назви “*податок на додану вартість*” (*Mehrwertsteuer*) не прижився, ПДВ у Німеччині функціонує під історичною назвою *Umsatzsteuer (податок з обороту)*, хоч за своєю конструкцією він є справжнім ПДВ прийнятого в Євросоюзі типу. Нагадаємо, що Німеччина – батьківщина універсального акцизу (*Umsatzsteuer*), запровадженого в 1916 р. за проектом і з ініціативи Ричарда Мюллер-Фульда (Müller-Fulda, 1851–1931). У сучасників даний податок “викликав багато пересудів”, його майбутнє ставили під сумнів: “Невідомо, яка буде його доля”²⁴. Як виявилось, доля склалася цілком успішно, з часом податок даного типу набув світового визнання.

²⁴ Новые налоги в Германии // Вестник финансов, промышленности и торговли. – № 15. – 1916. – С. 73.

ПДВ поширюється на товари і послуги німецького виробництва, а також на імпорт у країну, на експортні операції встановлено нульову ставку. Стандартна ставка ПДВ 19%, за пільговою ставкою 7% оподатковуються продукти харчування; послуги громадського транспорту; товари ремісничого виробництва; книги, журнали, газети. Звільнено від ПДВ банківські послуги (надання позик та ін.); медичні, освітні, культурні послуги; виручка від здачі в оренду нерухомості; послуги, безплатно надані на громадських засадах.

У 1884 р. саме Німеччина вперше в європейській історії запровадила систему соціального страхування. За сучасним законодавством працюючі за наймом *порівну* з роботодавцями сплачують внески у відповідні фонди. Платежі здійснюється на основі оподаткованого доходу (до сплати податків за мінусом знижок і пільг) з 1 січня 2010 р. за наступними нормами:

Таблиця 6

Внески у фонди соціального страхування

<i>Фонди</i>	<i>Ставки внесків</i>	<i>Ліміти</i>
Страхування здоров'я	14%	Не більше 3750 євро в місяць
Догляд за дітьми і хворими	1,95%	— // —
Пенсійне страхування	19,9%	Не більше 5500 євро в місяць
Страхування по безробіттю	2,8%	(4650 євро для східних земель)

Джерело: Social Security in Germany. Електронний ресурс. – Режим доступу:
<http://www.morche-fuerth.de/soz-vers/sozvseng.htm>

Загалом цільові податки, які вносять у соціальні фонди працівники і роботодавці разом і порівну, складають 40% оподаткованого доходу, що зіставимо з величиною нарахувань на фонд оплати праці в Україні (37%). Окрім того, німецькі роботодавці мають робити внески у *фонд страхування від нещасних випадків* і *фонд підтримки материнства*.

Доходи від усіх акцизів, за винятком *акцизу на пиво (Biersteuer)*, надходять у федеральний бюджет, Biersteuer – у бюджети земель. Найбільш

важливі податки даної групи – *акцизи на нафтопродукти (Mineralölsteuer)* – пристосовано шляхом диференціації ставок для реалізації екологічної та ресурсозберігаючої політики. На деякі сорти бензину акциз сягає 654 євро на тону. В сукупності акцизи на моторні види палива забезпечують близько 10% податкових надходжень у федеральний бюджет.

Струм, одержаний за рахунок гідро, сонячної, вітряної, геотермальної енергії, а також з біомаси *акцизом на електроенергію (Stromsteuer)* з екологічних міркувань не оподатковується.

Більше 2% загальних податкових надходжень забезпечує *акциз на тютюнові вироби (Tabaksteuer)*. У середньому тютюновий акциз сягає 57% від ціни виробів. У ході гармонізації податкової політики Євросоюзу намічено підняти частку податку до 63% від ціни, оскільки визнано, що високі податки – найбільш ефективний спосіб обмеження паління тютюну. Акцизи також встановлено на: *спиртні напої (Branntsteuer)*, *ігристі вина (Schaumweinsteuer)*, *кофе (Kaffeesteuer)*, *чай (Teesteuer)*. Імпортні споживацькі товари, ввезені з третіх країн (не членів Євросоюзу), підлягають непрямому оподаткуванню нарівні з товарами німецького виробництва.

У 2010 р. ставка податку на спирт у межах *державної фіскальної монополії* на виробництво спирту складає 1303 євро на гектолітр (100 л).

Значення *дорожнього податку (Maut-Steuer)* обумовлене колосальним розвитком вантажних перевезень автотранспортом, у тому числі іноземним. Податок виконує двоєдине призначення: приносить доход і обмежує шкідливі викиди в ролі *екоподатку*. Так, з 1 січня 2009 р. ставка дорожнього податку для чотирьохосних і більше вантажних автомобілів і трейлерів з двигуном екологічного стандарту Euro 2 складає 28,8 євро центів за кілометр пробігу, а для Euro 5 – вдвічі менше (15,5 центів). Maut-steuer складний в адмініструванні й “високотехнологічний” податок, оскільки для контролю за пересуванням машин використовує супутникову навігаційну систему “Галілей”.

На рубежі XIX–XX століть питома вага мита в доходах державного бюджету складала близько 30%. У сучасній Німеччині надходження *мита*

(*Zölle*) у федеральний бюджет не перевищує 1% загальної суми податкових платежів, оскільки між країнами Євросоюзу – основними зовнішньоторговими партнерами Німеччини – встановлено режим “митного роззброєння”.

Земельні та місцеві податки

Крім спільних для всіх рівнів бюджетів податків, розподілених за дольовим принципом, у земельні та місцеві бюджети надходять податки, склад яких було показано у Таблиці 2.

Земельні податки. *Податок на спадщину і дарування (Erbschafts- und Schenkungssteuer).* Платники податку (спадкоємці та одержувачі даровизни) диференційовані на три групи: перша група – подружжя та діти; друга група – батьки, діди та баби; третя група – всі інші. Ставки податку залежать від вартості оподатковуваних активів та від ступеня родинно-сімейних зв'язків. Установлено прогресивну 7-ми розрядну шкалу ставок: для першого класу – від 7% до 30%; для другого класу – від 12% до 40%; для третього класу – від 17 до 50%. Норми оподаткування дарувань аналогічні спадщину.

Податок на нерухоме майно (*Grundsteuer*) визначають на онові оціночної вартості майна. Остання залежить від місцезнаходження нерухомості, величини, характеру використання, локального коефіцієнта та інших факторів. На вигоду платникам нерухомість, крім землі, підлягає щорічній *податковій амортизації* (див. глосарій) за ставкою 2% у рік, а затрати на модернізацію будівель, що мають статус пам'ятників історії, амортизуються протягом 12 років. *Grundsteuer* з власника чи орендатора однокімнатної квартири в Берліні складає в залежності від оцінки і відповідно якості квартири 200–500 євро у рік.

Згаданий вище федеральний дорожній податок (*Maut-steuer*) не слід путати із земельним *податком на автомобілі (Kraftfahrzeugsteuer або KFZ-Steuer)* – також приклад податку, однаково розрахованого як на виконання фіскальної, так екологічної функції. Норми оподаткування залежать від трьох умов: потужності двигуна, типу двигуна (бензиновий, дизельний), наявності каталізатора. Так, для автомобіля з об'ємом двигуна 3 л за екологічним

стандартом Євросоюзу Euro 2 податкова ставка на кожні 100 куб. см об'єму складає 12 євро для бензинового двигуна і 29 євро для дизеля. Податок тим більший, чим потужніший двигун і/або чим вища емісія вуглекислого газу. Податок стягують при реєстрації автотранспортного засобу.

Дорожній податок Maut-Steuer платить той, хто фактично їздить, причому чим більше їздить, тим більше платить. KFZ-Steuer оподатковує сам факт володіння автомобілем, навіть якщо останній стоїть у гаражі. Нерідко наявність Maut-Steuer інтерпретують на користь скасування KFZ-Steuer.

Платежі *акцизу на пиво (Biersteuer)* надходять у земельні бюджети за диференційованими в залежності від якості й міцності продукту ставками в діапазоні від 8,66 євро до 12,59 євро на гектолітр.

Податком на лотереї (Lotteriesteuer) за ставкою 20% обкладається сума виручки від реалізації лотерейних білетів. *Податок на парі (Rennwettsteuer, Totalisatorsteuer)* встановлено за ставкою 16,66% від суми парі, укладених через тоталізатор на кінних та автомобільних гонках.

У систему місцевих податків входить *промислово-торговий податок (Gewerbesteuer)* на прибуток підприємств, котрі є суб'єктами податку на прибуток корпорацій, а також на доходи фізичних осіб, які мають власний бізнес у промисловій і комерційній сферах. Ставки податку визначають на місцях у межах від 7,5% до 15%. *Поземельний податок (Grundsteuer)* накладають на земельні ділянки та на розміщені на них будівлі за ставками на рівні 1–2% від оціночної вартості нерухомого майна. Частка податків на нерухомість у доходах місцевих бюджетів складає 17%.

Податок на трансфер землі та нерухомості (Grunderwerbsteuer) – аналог гербового збору, до 2007 р. входив до складу федеральних податків. Податок сплачує покупець при зміні прав власності на майно вартістю вище встановленого мінімуму за ставками на рівні 3,5–4,5% від вартості майна.

Ставки *муніципальної бізнесової надбавки* до податку на прибуток корпорацій визначаються на місцях у межах 9–13%.

До інших місцевих податків належать місцеві акцизи, в тому числі на безалкогольні напої, та деякі інші податки і збори. Вся система місцевих податків побудована таким чином, щоб забезпечити самостійне вирішення питань функціонування та розвитку інфраструктури, захисту довкілля, надання благ і послуг локального характеру.

Окремої згадки заслуговує дещо екстравагантний *податок на власників собак (Hundsteuer)*. Ставки податку – 80–100 євро за собаку в рік. У містах, де здійснюють програми обмеження кількості собак (“Kampfhund”), податок на тварин агресивних пород може сягати 600 євро.

У 2009 р. загальний збір податків у всі рівні бюджетів склав 530 млрд. євро, в зв’язку економічною кризою на 45 млрд. менше, ніж намічалось.

Адміністрування податків

Функції *Bundesfinanzministerium* – *Федерального міністерства фінансів* довгий час обмежувалися лише адмініструванням акцизів і внесків на соціальне страхування. Однак, у результаті проведеної в 2006 р. реорганізації в структуру міністерства було введено три нових підрозділи: *Федеральне центральне податкове управління (Bundeszentralamt für Steuern)*, *Федеральне управління з питань централізованого обслуговування та неурегульованої власності*, *Технологічний центр з обробки даних та інформаційних технологій для адміністрування федеральних доходів*. Нові служби призначені для посилення фіскально-організуючої ролі федерального центру. *Митниця (Zoll)* відноситься до Федерального міністерства економіки.

Підрозділи *міністерства фінансів землі (Länderministerium der Finanzen)* виконують функції менеджменту, контролюють проведення податкової політики на рівні земель, направляють діяльність податкових інспекцій. У кожній із федеральних земель відкрито *фінансові академії та коледжі*. У восьми найбільш економічно розвинених землях відкрито *Головні регіональні фінансові дирекції (Oberfinanzdirectionen)*, в структурі яких діють департаменти з питань

адміністрування окремих податків, а також сервісні центри по (пере)підготовці кадрів податкової служби та центри електронної обробки даних.

Безпосередню оперативну роботу по справляння податків виконує персонал *податкових інспекцій* – основної й масової фіскально-адміністративної ланки. Функцію перевірки податкових декларацій покладено на *податкових інспекторів (Veranlagungsbeamter)* під контролем *старших інспекторів (Sachgebietsleiter)*. Фаховий рівень податкових інспекторів оцінюють і контролюють за *бальною системою*. Так, за перевірку залежно від її складності нараховують від 1 до 8 балів. Мінімальний якісний показник – 34 бали, якщо нижче – ставиться питання про неповну службову відповідність²⁵. Зрозуміло, така система заохочує інтенсивну роботу і підвищення кваліфікації.

Зміст камеральних перевірок зводиться головним чином до установлення достовірності задекларованих доходів шляхом порівняння з даними минулих років, а також з величиною доходів аналогічних за фахом і/або бізнесом платників. У процесі виїзних перевірок аудитори виявляють стан бухгалтерського обліку і податкової документації, як правило, за останні 3–4 роки. Тривалість перевірки залежить від величини обороту фірми і може продовжуватися до трьох місяців.

Типову організаційно-функціональну структуру податкової інспекції відображено в Таблиці 7.

Таблиця 7

Структура та функції податкової інспекції

<i>Напрямок діяльності</i>	<i>Функції</i>
Керівництво	Організація роботи, кадри, бюджетування
Оцінка бази оподаткування	Визначення оподаткованої бази прямих податків для наступних категорій платників: <ul style="list-style-type: none">- працюючих за наймом, які мають утриманців;- само зайнятих суб'єктів підприємницької діяльності;

²⁵ Андрущенко В.Л., Данілов О.Д. Податкові системи зарубіжних країн. – К.: Комп'ютерпрес, 2004. – С. 134.

	<ul style="list-style-type: none"> - акціонерних компаній і корпорацій; - власників житлових приміщень; - одержувачів інвестиційних грантів
Попереднє декларування ПДВ	Забезпечення процесу попереднього декларування податку на додану вартість
Апеляції	Розгляд скарг, клопотань, апеляцій
Відстрочки та звільнення	Розгляд і вирішення справ, пов'язаних із відстрочками платежів та звільненнями від податків
Податок на зарплату, виплачувану роботодавцями	Нагляд за декларуванням фонду заробітної плати; ведення інших справ, доручених роботодавцям як податковим агентам
Податок на трансфер нерухомого майна	Визначення податкового зобов'язання
Податок на автомобілі	Визначення податкового зобов'язання
Податок на спадщину	Визначення зобов'язання по податку на спадщину і дарування
Оцінка майна	Оцінка нерухомого майна з метою оподаткування
Аудит	Проведення податкових перевірок, особливо в сферах комерції та індивідуального підприємництва
Виїзні перевірки оподаткування заробітної плати	Аудит оподаткування заробітної плати по місцезнаходженню роботодавців
Аудит ПДВ	Аудит ПДВ на окремих підприємствах
Податкові розслідування	Розслідування податкових порушень
Адміністративні штрафи, кримінальні справи	Накладання адміністративних штрафів і оформлення кримінальних справ (за винятком податкових розслідувань)
Забезпечення надходження податків	Справляння податків; відкриття й ведення рахунків платників; збір податкової заборгованості

Примусове стягнення податків	Збір податкового боргу (податкової недоїмки)
---------------------------------	--

Джерело: Basic aspects of the administration of taxes by the German Lander.

Електронний ресурс. – Режим доступу:

www.ief.es/investigacion/Recursos/Seminarios/OtrosSeminarios/RalfHof_Basic.pdf

Крім власне адміністрування податків, податкові інспекції виконують деякі нефіскальні функції: визначають обсяг і надають інвестиційні гранти на будівництво житла; оцінюють з метою оподаткування нерухоме майно.

Серед заходів мінімізації податкового боргу передбачено позбавлення боржника права виїхати за кордон, закриття бізнесу чи скасування ліцензії, до укладень контрактів з державою платника допускають лише при умові ліквідації податкового боргу. Право голосування на виборах, а також розпоряджатися одержаною спадщиною вступає в силу лише після подачі відповідної податкової декларації.

При потребі податкові органи консультують платників. Але в складних випадках більш детальні пояснення, що особливо корисно підприємцям, надає *Федеральна палата з питань оподаткування (Bundessteuerberaterkammer)*.

Поліцейські функції в сфері оподаткування виконує *Служба податкового розшуку (Steuerfahndungsstelle, скорочено Steufa – “Штойфа”)*, котра діє при міністерствах фінансів земель. Її персонал розслідує правопорушення, пов’язані з приховуванням доходів та незаконним ухиленням від податків. Масштаби ухилення від податків у Німеччині порівняно невеликі, складаючи не більше 10% від потенційної суми податкових платежів. Штойфа має статус і права по суті аналогічні кримінальній поліції, щоправда, без права носити зброю.

Всеосяжного податкового кодексу на зразок України в Німеччині немає. Німецький податковий кодекс (*Abgabenordnung*) по суті виконує роль уложення (збірника) правил справляння податків, *хартії прав і обов’язків платників податків*, регламенту функціональної діяльності податкової служби. Зміст кодексу обмежений питаннями дефініцій, змісту й обсягу повноважень податкових органів, режиму конфіденційності даних і захисту інформації, декларування, інших процедур податкового процесу та проведення перевірок.

Фіскально-адміністративні особливості кожного податку розкрито в окремих законах, яких більше 100 (!).

Не дарма німецьке податкове законодавство вважають одним із самих складних у світі. За авторитетним свідченням професора Кельнського університету Йоахима Ланга: “В Германии ежегодно появляются сотни поправок к налоговым законам... Даная нервозность налогового законодательства приводит всех тех, кто профессионально с ним связан, в тихое отчаяние... Налоговое право перерастает в хаос, в недрах которого теряются даже искушенные эксперты”²⁶. Саме проти скупчення в податковому кодексі мало кому доступної для розуміння *казуїстики* (див. глосарій) попереджав Ланг східноєвропейських фахівців.

У 2011 р. у німецькі закони про оподаткування внесено 150 змін, в їх числі і в інтересах платників: податкову декларацію фізичні особи мають право подавати декларацію один раз у два роки; на суму переплати податку платнику доплачують процентний дохід із розрахунку 6% річних.

У сфері адміністрування податків Німеччина активно розвиває технології *електронного уряду*. З цією метою платників податків запроваджено так звану систему ELSTER. Розміщений в Інтернеті веб-сайт ELSTER дозволяє в режимі online передавати декларації про доходи фізичних осіб і податкові повідомлення. При цьому показники декларацій автоматично порівнюються з інформацією в електронній базі даних податкової інспекції, так що відхилення виявляються миттєво. Програма ELSTER доступна для всіх користувачів.

За оцінками Світового банку та аналітичної фірми PricewaterhouseCoopers ефективність адміністрування податків у Німеччині на початок 2011 р. характеризували наступні показники: кількість податкових платежів протягом року – 16; затрати часу, пов’язані з оформленням та сплатою податків – 215 годин; норма оподаткування комерційного прибутку – 48,2%; місце в загальному рейтингу за простотою та зручністю податкової системи – 88.

²⁶ Ланг Й. Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы: Пер. с нем. – Бонн: Федеральное министерство финансов, 1993. – С. 11.

Податкова політика Німеччини об'єктивно опирається на реальні можливості національної економіки, а суб'єктивно залежить від ідеалів, принципів і традицій, притаманних німецькому суспільству. Зміна партійних коаліцій, які поперемінно приходять до влади, певним, але не радикальним чином впливає на зміст і засоби здійснення податкової політики. Не так власне сама сукупність правових заходів і фінансово-адміністративних прийомів, як вміння їх своєчасно й ефективно застосовувати, що залежить від стану кваліфікації та степені компетентності державного апарату, складає *мистецтво податкової політики*. Останнє знаходиться в Німеччині на високому рівні ще з часів камералістів.

Висновки

Принципи оподаткування за А. Вагнером вигідно відрізняються від принципів А. Сміта, односторонньо орієнтованих лише на вигоди платників.

У зв'язку з необхідністю урівноважити централістські й федералістські фінансові інтереси податки поділено на дві групи: закріплені за конкретними бюджетами та спільні для всіх ланок бюджетної системи.

Платників податку на доходи фізичних осіб диференційовано на класи за ознаками сімейно-громадського стану, що носить рудиментарні риси раніш існуючої в Німеччині класно-станової форми оподаткування доходів.

Після об'єднання Німеччини у західних землях справляють на користь східних земель податок солідарності як форму внутрішньо національної міжрегіональної допомоги.

Екологічна та енергозберігаюча спрямованість податкової системи реалізується через оподаткування моторних палив та автотранспорту.

Як засіб інтенсифікації роботи та підвищення кваліфікації діє бальна система оцінки фахового рівня та результатів роботи податкових інспекторів.

На відміну від всеохоплюючого за характером Податкового кодексу України Податковий кодекс Німеччини обмежений положеннями регламентації прав і обов'язків платників податків та функцій податкових органів. По суті

німецький Кодекс – *хартія* прав і обов’язків. Подробиці фіскально-адміністративних технологій кожного з податків викладено в окремих законах.

Навчальний тренінг

Контрольні запитання

1. Назвіть представників німецької фінансової науки. Які досягнення німецької наукової школи у вченні про податки?
2. Охарактеризуйте діяльність державних діячів, котрі внесли великий вклад у розвиток національної податкової системи Німеччини (Отто Бісмарк, Конрад Аденауер, Людвіг Ерхард).
3. Німецький податковий кодекс має характер хартії прав і обов’язків платників податків. Що значить термін “хартія”? Чи існує подібний документ в Україні, в чому полягає його зміст і значення?
4. Охарактеризуйте подобу і відмінність податків на доходи і на прибутки у Німеччині від цих же податків в Україні.
5. Чим універсальний акциз типу податку з обороту, батьківщиною якого є Німеччина, відрізняється від спеціальних акцизів на окремі товари?
6. Порівняйте податок на додану вартість у Німеччині і в Україні. Що схожого між ними і чим вони відрізняються між собою?

Теми рефератів

1. Німецька школа вчення про податки та адміністрування податків
2. Система федеральних податків у Німеччині
3. Система земельних і місцевих податків у Німеччині
4. Податкове відомство та адміністрування податків у Німеччині
5. Реферат на вільну тему: податки будь-якої держави, крім Великої вісімки. Бажано з числа сусідів України, держав Великої двадцятки, а також країн Європи, Азії, Африки, Америки за вашим вибором.

Тести

1. Платники податку на доходи фізичних осіб у Німеччині диференційовані на декілька категорій під назвою:

- а) шедули;
- б) класи;
- в) домогосподарства;
- г) суспільні стани (рос. сословия)?

2. Податковий ценз, котрий деякий час існував у Німеччині, а також у Франції, означає:

- а) зменшення податку на певну суму;
- б) позбавлення права обирати і бути обраним в органи влади;
- в) право обирати і бути обраним в органи влади;
- г) збільшення податку на певну суму?

3. В Німеччині встановлено фіскальну монополію на спирт. Фіскальна монополія це:

- а) монополізація виробництва певного товару приватним підприємством;
- б) податок на окремий вид майна;
- в) монополізація виробництва певного товару державою;
- г) податок на окремий вид доходу?

4. Податковий імунітет – це:

- а) звільнення від податку окремих категорій осіб на підставі їхнього привілейованого становища;
- б) звільнення від податку певної території;
- в) звільнення від податку певної галузі виробництва;
- г) відмова держави від справляння податків протягом певного періоду?

5. Один із названих нижче економістів – видатний німецький учений, класик фінансової науки:

- а) Енріко Бароне;
- б) Рудольф Гольдшейд;
- в) Адольф Вагнер;
- г) Френсіс Еджворт;
- д) Ерік Ліндаль;
- е) Еміль Сакс?

Прокоментуйте вклад цього вченого у теорію податків.

Література

26. Андрущенко В.Л. Податкові системи зарубіжних країн / В.Л. Андрущенко, О.Д. Данілов: Навчальний посібник / За загальною редакцією М.Я. Азарова. – К.: Комп'ютерпрес, 2004. – 240 с.
27. Андрущенко В. Класно-становий тип прибуткового податку / В. Андрущенко // Вісник податкової служби України. – 2000. – Листопад – грудень. – С. 58–63.
28. Иванов Ю.Б. Системы налогообложения зарубежных стран / Ю.Б. Иванов, Е.В. Давыскиба: Учебное пособие. – Харьков: Издательский дом “ИНЖЭК”. – 223 с.
29. Paying Taxes 2011. The Global Picture. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/data-tables.jhtml>
30. Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008). – Paris: СТПА (Centre for Tax Policy and Administration), 2009. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/dataoecd/57/23/42012907.pdf>
31. Будь-які інші доступні джерела: монографії, підручники і посібники, наукова періодика, ресурси Інтернету, довідкова література.

Глосарій

Казуїстика (стосовно податкового кодексу) – велика сукупність численних найдрібніших деталей фіскального законодавства, що затемнює смисл кодексу, робить його неясним особливо для неспеціалістів і неофітів фінансового знання. Казуїстичність – негативна риса деяких законів.

Камералістика (лат. *camera* – казна) – фіскально-адміністративне вчення німецького походження про раціональну діяльність по управлінню державним майном і збиранню податків.

Податок солідарності – цільова надбавка до податків на доходи фізичних осіб і прибуток компаній з метою фінансової підтримки соціально-економічного розвитку східних земель Німеччини (колишньої НДР).

Податкова амортизація – зменшення оподаткованої вартості капітальних активів (будівель, споруд та ін.) у результаті їх зносу, постаріння.

Податковий ценз – залежність повноти реалізації виборчих і громадянських прав від сплати певного ліміту податкових платежів. Деякий час існував у Німеччині, а також у Франції. В сучасних демократично-правових державах податкові цензи вийшли з вжитку.

Соціальна держава – вищий тип суспільно-державного устрою, при якому (в ідеалі) громадяни об'єднані, а територіальні одиниці скріплені між собою взаємозалежністю, лояльністю, солідарністю і довір'ям.

Фіскальна монополія – монополізація державою виробництва і/або реалізації високодохідних товарів (сіль, тютюнові вироби, алкогольні напої, сірники), форма поєднання підприємницької та фіскальної діяльності держави.

Програма теми

Корифеї фінансової науки. Німецька камералістика, сучасна інтерпретація її ідей. Принципи оподаткування за А. Вагнером і Л. Штейном у порівнянні з принципами за А. Смітом.

Устрій податкової системи. Закріплені та спільні податки. Пропорції розподілу податкових надходжень між різними ланками бюджетної системи.

Федеральні податки. Податок на доходи фізичних осіб, шкала ставок, податкові пільги. Церковний податок.

Податок на прибуток корпорацій. Податок на приріст ринкової вартості активів. Податок на додану вартість, його особливості та ставки. Німецьке походження універсального акцизу.

Акцизи. Державна фіскальна монополія на спирт.

Дорожній податок, його призначення як екологічного податку.

Земельні та місцеві податки. Податок на спадщину і дарування, його особливості і ставки. Податок на трансфер землі та нерухомості. Податок на автомобілі. Акциз на пиво. Податок на лотереї та парі.

Промислово-торговий податок. Поземельний податок. Податок з власників собак. Інші місцеві податки і збори.

Адміністрування податків. Органи управління податковою системою. Особливості діяльності податкових інспекцій. Штойфа, її функції.

Податковий кодекс, особливості його змісту та призначення.

Ефективність адміністрування податків у порівнянні з Україною.

Тема 5. Податкова система Франції

План

- 1. Фіскальні перетворення Великої французької революції**
- 2. Основні державні податки**
- 3. Місцеві податки**
- 4. Фіскальне відомство і адміністрування податків**

З давніх часів Франція – важливий політичний, культурний, інтелектуальний центр Європи, батьківщина знаменитого гасла “Liberté, Égalité, Fraternité” (“Свобода, Рівність, Братерство”), вікопам’ятної “Декларації прав людини і громадянина” (1789 р.), котра не втратила актуальності донині. Так, згідно статті 14 “Декларації”: “Всі громадяни мають право безпосередньо або через своїх представників установлювати необхідність державних податків, добровільно на них погоджуватися, контролювати використання та визначати їх величину, базу, порядок і тривалість збирання”²⁷. Навряд чи можливо і через більш ніж два століття по тому запропонувати інший демократично-правовий порядок в оподаткуванні. Небезпідставні твердження, що другі народи і держави віками сприймали події у Франції подібно до того, як стародавній світ реагував на події в Греції та у Римі.

Сучасна Франція – основоположниця і впливовий член Європейського Союзу, входить до складу держав “Великої вісімки” і “Великої двадцятки”, до групи високорозвинених країн світу (ОЕСР).

Фіскальні перетворення Великої французької революції

Французька революція 1789–1793 рр. – одна з найвеличніших подій світової історії. Результати Великої революції належать не одній Франції, в тій чи іншій мірі вони справили вплив на все людство, відчуваються й досі. Перетворення Французької революції мають неминуще значення. Так,

²⁷ The French Tax System. Електронний ресурс. – Режим доступу: www.imports.gouv.fr/portal/.../p1/.../fichedescriptive_1006.pdf

напередодні революції кричущу соціальну несправедливість – *податковий імунітет* найбільш багатих верств суспільства (дворянства та духовенства) – називали “жахливим фактом в очах розуму”. Саме завдяки революції встановлено рівність усіх громадян перед фіском; скасовано податкові імунітети й церковну десятину; податки проголошено почесним громадянським обов’язком; відкупників податків, котрі переобтяжували платників й одночасно обкрадали державу, було оголошено “ворогами народу”.

Із нововведень революції не прижився лише *податковий ценз громадянських прав* (див. глосарій), – до виборів органів влади допускалися лише так звані *активні громадяни*, тобто ті, які сплачували прямий податок не нижчий встановленого ліміту. Навіть у наш час звучать голоси щодо доцільності перегляду суб’єктності демократичного процесу таким чином, щоб правом участі в демократичних процедурах громадян не наділяли без розбору.

У революції були свої ідейні передумови й наслідки. В інтелектуальному плані Франція знаменита державними діячами і ученими-фінансистами, котрі внесли великий вклад у розвиток фінансової думки і фіскальної практики.

Так, кардиналу Ришельє (1585–1642) належить мудрий принцип оподаткування: “Не варто переобтяжувати підданих податками, але й не слід брати з них менше, ніж потрібно для потреб держави”. Ще більш відомий афоризм міністра фінансів Луї-Доменіка Луї (Louis, 1785–1837): “Ведіть добре політику, а я буду добре вести фінанси”.

Жан-Батист Кольбер (1619–1683) на посаді генерального контролера (міністра) фінансів дещо полегшив тягар податків і розправився з казнокрадами. Особливо він прославився тим, що проводив фінансово-економічну політику, пізніше названу за його іменем *кольбертизмом*, посприянню виробництву й експорту парфумів, дорогих меблів, посуду, вина, одяжі, взуття і т. п. Наслідки такої політики відчуваються через віки, – адже Франція й донині залишається законодавицею моди і лідером по постачанню на світовий ринок подібного роду товарів. Звідси висновок – раз державі

приходиться втручатися в економіку, то варто робити це з тою далекоглядністю, як у Кольбера.

Навпаки, Анн Робер Жак Тюрго (1727–1781) проповідував політику економічного лібералізму за принципом “*Laissez faire, laissez passer*” (франц.): *дайте спокій, не заважайте діяти*, тобто застерігав, щоб держава не шкодила бізнесу надмірним й надокучливим втручанням у його справи.

П'єр Леруа-Больє (1843–1916) має статус класика фінансової науки. Він відстоював якомога можливий лібералізм в оподаткуванні, звівши свою позицію до дотепної сентенції: “Найкращий податок – то найменший податок”.

Франція – батьківщина знакових в історії оподаткування подій. Тут вперше були запроваджені акцизи на буряковий цукор (1837 р.) і на автомобілі (1893 р.). У 1954 р. Моріс Лоре (1917–2001) винайшов податок на додану вартість, котрий поширився на весь світ.

Основні державні податки

Податкова система Франції на центральному, регіональному і місцевому рівнях налічує 214 (!) податків, зборів, обов'язкових і так званих парафіскальних платежів (див. глосарій). Лише незначних податків і зборів, доходи від яких не перевищують 0,1% ВВП, у Франції 26 – вдвоє більше, ніж у Німеччині. Річний збір надходжень у бюджеті всіх рівнів сягає 800 млрд. євро.

Оподаткування особистих доходів Франція запровадила у 1916 р. четвертою у світі – після Великої Британії (1842 р.), Японії (1887 р.), Німеччини (1891 р.), США (1913 р.). Сучасний *податок на доходи фізичних осіб (impôt sur le revenu des personnes physiques)* характеризує наступна шкала ставок.

Таблиця 1

Шкала ставок податку на доходи фізичних осіб (2010 р.)

Ставки (%%)	Оподатковуваний дохід (євро)	
0	до 5875	
5,5	від 5875	до 11720

14,0	від 11720	до 26030
30,0	від 26030	до 69783
40,0	Вище 69783	

Джерело: Джерело: French Tax Rates 2010. Електронний ресурс. – Режим доступу: www.kentingtons.com/Kentingtons_Tax_Rates.pdf

Одиниця оподаткування або *фіскальна одиниця (foyer fiscal)* – сім'я. Під сім'єю розуміють подружжя та осіб, які знаходяться на їхньому утриманні, самотні – самі собі фіскальні одиниці. Для розрахунку податку оподатковуваний дохід у залежності від кількості членів сім'ї ділять на *частки (part)*, на кожному з яких встановлено ставку податку. Кожну дитину рахують як половину частки, на дітей передбачено знижку з оподаткованого доходу в сумі 2301 євро в рік.

На одну частку встановлено п'ять послідовно зростаючих фіксованих у євро податкових ставок від 0 євро для доходу, що не перевищує 5875 євро, до 3691,77 євро для доходів вищих 30 тис. євро.

Наприклад, для сім'ї в складі чотирьох осіб (подружжя і двоє дітей) з доходом 100 тис. євро у рік даний дохід ділиться на три частини (одна – для чоловіка, одна – для дружини, по 0,5 частки – на кожного з дітей). Оскільки третина від доходу даної сім'ї вища 30 тис. євро, розрахунок податку на дохід приймає такий вигляд:

$$3691,77 \times 3 = 11075,31 \text{ євро.}$$

Вражає своєю соціальною щедрістю та адресним розмаїттям система численних податкових пільг (див. Таблицю 2).

Таблиця 2

Соціальні пільги з податку на доходи фізичних осіб (2010 р.)

<i>Знижки з валового доходу</i>	<i>Податкові кредити</i>
10%-на знижка, пов'язана з роботою, максимум 13948 євро на особу	На дивіденди
Вся сума внесків у фонди соціального забезпечення	На затрати, пов'язані з використанням енергозберігаючих технологій у власному будинку

Проценти на деякі позики, пов'язані з інвестиціями у бізнес	На купівлю екологічного автомобіля
Внески в пенсійний фонд на суму не вищу 38 тис. євро	На затрати, пов'язані з доглядом за малими дітьми
Ваучери на харчування та відпочинок (у межах встановленого ліміту)	На зусилля, пов'язані з подачею податкових декларацій та сплатою податку по електронних каналах
Доход від схем розподілу прибутків	Кредит на проценти по іпотечі

Джерело: Складено на основі French Income Tax. Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://riviera.angloinfo.com/countries/france/intax.asp>

Людам старшим 65 років та інвалідам, доход яких не перевищує 22590 євро в рік, передбачено податкову знижку на дохід в сумі 2276 євро. Максимальну суму податкового кредиту лімітовано на рівні 20 тис. євро. Оподаткування доходів пристосоване і до виконання нефіскальних функцій. Так, платникам передбачено податковий кредит 40% у перший рік після купівлі будинку, побудованого за енергозберігаючими технологіями, і 20% – протягом чотирьох наступних років; для звичайних будинків – відповідно 30% і 15%.

Пенсіонерам і державним службовцям на окладі надається 10%-на податкова знижка, але не вище 3606 євро для пенсіонерів і 13948 євро для службовців. Одержувачам доходів процентного походження від банківських вкладів та цінних паперів, які підпадають під максимальну ставку 40%, надано право вибору пільгового режиму оподаткування біля джерела (так званого PFL regime) за плоскою 18%-ною ставкою.

Не менш повчальна Таблиця 3, що демонструє інвестиційну, екологічну й енергозберігаючу направленість оподаткування завдяки відповідним пільгам.

Таблиця 3

Податкові кредити при оподаткуванні особистих доходів

<i>Адресне спрямування</i>	<i>Зменшення податкового зобов'язання при умові і від річної величини затрат (% , євро)</i>
Енергозбереження	%% від затрат на установку: 15% - водяного

в домашніх умовах	бойлера; 25% - парового бойлера, двійного скління вікон, збирання дощової води; 50% - теплового насосу, сонячних батарей, дров'яних печей; максимум – € 8 тис. на одну особу
Переробка будинку (квартири)	%% від затрат: 15% - на переобладнання будинку під пересування літніх людей, 25% - інвалідів; ліміт € 5 тис.
Екологічно чистий і економний автомобіль	€ 2 тис. податкового кредиту при купівлі, якщо викиди CO ₂ не перевищують 140 g/km
Збір і використання дощової води	25% від вартості обладнання в житловому будинку, при умові установки спеціалістом

Джерело: French Tax Allowances. Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://www.french-property.com/guides/>

Стандартна ставка *податку на прибуток корпорацій (impôt sur les sociétés)* – 33,33%; для малих підприємств ставка на перші 38120 євро 15%. Великі компанії, прибуток яких за податковий період перевищує 763 тис. євро, сплачують, крім основного, 3,3%-ний додатковий податок. Для компаній встановлено податковий кредит у сумі затрат на наукові дослідження та інновації, а також пільги стосовно амортизаційних відрахувань; оподаткування дивідендів, процентів, роялті та деякі інші.

Варто уваги, що у Франції замість адміністративних заходів по забороні кінофільмів і відеопродукції з елементами порнографії та насильства на додаток до стандартної 33,33%-ної податкової ставки запроваджено за принципом “якщо не можете заборонити, то оподаткуйте” 20%-ну ставку на прибуток від виробництва, розповсюдження й демонстрації такої продукції.

На холдингові компанії, в тому числі ті, котрі знаходяться на території офшорів, встановлено щорічний 3%-ний податок на ринкову вартість їхньої власності. Пенсійні фонди, хоч вони і мають статус холдингових компаній, звільнено від даного податку.

Якщо у США платежі в соціальні фонди офіційно іменують податками (social security tax, Medicare tax та ін.), то у Франції платежі подібного роду з принципово відносять до цільових внесків (contribution), які повертаються платникам. За визнанням коментаторів, французька система соціального страхування “складна аж до неможливості осягання її розумом”. Справді, величина внесків залежить від численних обставин: галузі економіки, величини компанії, виду зайнятості й статусу роботи, рівня заробітної плати, віку виходу на пенсію та ін. З деякими спрощеннями й узагальненнями систему страхових внесків від фонду оплати праці представлено в Таблиці 4.

Таблиця 4

Ставки внесків у фонди соціального страхування

<i>Види цільових внесків</i>	<i>Ставки (%%)</i>		
	<i>Роботодавці</i>	<i>Працівники</i>	<i>Само зайняті</i>
Сімейні допомоги	5,40	0,00	5,40
Страхування здоров'я	13,10	0,75	6,50
Збір на соціальне забезпечення	0,00	8,00	8,00
Страхування від нещасних випадків	3,00	0,00	–
Допомога по безробіттю	4,40	2,40	–
Основна пенсія	9,90	6,75	23,00
Додаткова пенсія	16,45	11,00	–
Допомога по інвалідності	–	–	2,00
Збір на професійне навчання	–	–	0,15
Разом (округлено)	52	29	45

Джерело: Складено за матеріалами French Social Security. Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://www.french-property.com>

Насправді жодне підприємство не сплачує внески в соціальні фонди за номінальною нормою (52%), оскільки роботодавці користуються численними податковими пільгами і знижками, установленими з метою стимулювання зайнятості та розвитку депресивних регіонів. Фактично підприємницькі внески

складають близько 30% від фонду оплати праці, але й на цьому рівні залишаючись одними із самих високих у світі.

Отже, у Франції немає єдиного соціального внеску (податку). Національну систему соціального страхування і забезпечення вважають не лише складною, але й занадто щедрою. Тому з 1 липня 2009 р. скасовано гарантоване за рахунок внесків на сімейні допомоги *забезпечення мінімального доходу (revenue minimum d'insertion)* всім, хто мав вид на проживання. Загалом система соціального страхування і соціального забезпечення одна самих дорогих у світі, чим зумовлено підвищення пенсійного віку в 2010 р.

Ставки *податку на приріст вартості капіталу* мають дискримінаційний характер за інтеграційною ознакою: для французів і громадян Євросоюзу – 16% (плюс 12,1% у соціальні фонди), для інших – 33,33%.

Податок на додану вартість (taxe sur la valeur ajoutée) забезпечує 50% загальної суми податкових надходжень у державний бюджет Франції, що більше, ніж податки на доходи і на прибутки, разом взяті. Франція – батьківщина ПДВ, де податок було запроваджено в 1954 р. за проектом Моріса Лоре. Стандартну ставку ПДВ (19,6%) встановлено на 39 видів товарів і послуг. Ставка 5,5% поширюється на 29 видів, у тому числі на продукти харчування, книги, послуги пасажирського транспорту, послуги по ремонту оселі. Ставка 2,1% – на деякі періодичні видання, ліки, ліцензії на користування TV. З 1 січня 2010 р. відшкодування ПДВ при експортних операціях здійснюється виключно через електронні процедури, що істотно прискорює повернення сум ПДВ.

ПДВ виконує також роль *податку на продаж нерухомого майна* (для нових будинків і споруд – 19,6%, для інших – 5%).

Акцизи на тютюнові вироби, енергоносії (нафтопродукти, газ, вугілля), алкогольні напої гармонізовано на рівні Євросоюзу. Акциз на нафтопродукти забезпечує близько 6% податкових надходжень. Справляння інших акцизів (на розваги, дорогоцінні метали, ювелірні вироби, антикваріат, порнографічну продукцію та ін.) регламентовано національним законодавством.

На майно, вартість якого за мінусом зобов'язань перевищує 790 тис. євро (чисті активи), запроваджено податок під красномовною назвою *податок на багатство* (Таблиця 5), котрий називають також *податком солідарності на багатство* (*impôt de solidarité sur la fortune*).

Таблиця 5

Шкала ставок податку на багатство (2010 р.)

Податкові ставки (%%)	Вартість майна (тис. євро)	
0,00	до 790	
0,55	від 790	до 1290
0,75	від 1290	до 2530
1,00	від 2530	до 3980
1,3	від 3980	до 7600
1,65	від 7600	до 16540
1,8	Вище 16540	

Джерело: French Tax Rates 2010. Електронний ресурс. – Режим доступу: www.kentingtons.com/Kentingtons_Tax_Rates.pdf

З 2006 р. запроваджено оригінальне нововведення – так званий *податковий щит* (*bouclier fiscal*), яким визначено верхній ліміт сумарної величини податкового зобов'язання. Він передбачає, що сума чотирьох прямих особистих податків (на доходи, на багатство, на соціальне страхування, місцевих податків на нерухомість) не повинна перевищувати 50% чистого оподаткованого доходу за попередній рік. Для порівняння: якщо *альтернативний мінімальний податок* у США не допускає повного ухилення від податків, то французький “податковий щит” навпаки ставить заслон проти переобтяження платників, які сплачують податки за вищими ставками.

“Податковий щит” можна вважати за соціальну пільгу для тих категорій платників, які: володіють власністю, котра не приносить доходу; вартість чіїх активів швидко піднімається в результаті росту цін; тих, хто не будучи багатим, володіє дорогим житлом і відповідно платить високий податок на нерухомість (наприклад, збіднілий аристократ – власник середньовічного замку).

Податок на спадщину і дарування (droits de succession) з 2008 р. істотно лібералізований. Не оподатковується посмертна спадщина для подружжя. Однак на прижиттєві дарування між подружжям, вартість яких перевищує 79533 євро, встановлено прогресивно зростаючу шкалу від 5% до 40%. Шкала в діапазоні ставок 0%–40% діє по відношенню спадщини і дарувань між батьками і дітьми: 0% до 156974 євро, 40% – вище 1779029 євро²⁸.

Спадщина і дарування між членами однієї сім'ї чи родичами не оподатковуються при умові не перевищення наступних лімітів:

- дітям від батьків – 156974 євро;
- внуку від діда чи баби – 31395 євро;
- правнукам від прадіда чи прабаби – 5232 євро.

Спадщину і дарування між родичами більш віддалених кровних рівнів споріднення (двоюрідні, племінники), а тим більше на користь чужих людей (спадщина за заповітом), оподатковують за підвищеними ставками 45%, 55%, 60%. Існують деякі обмеження між віком дарувальника і віком бенефіціара (одержувача). Вони встановлені таким чином, аби обмежити людям похилого віку можливість роздаровувати майно родичам і до того ж тим із них, хто вже досяг повноліття і здатний заробляти самостійно.

На прикладі Франції помітно, що податок на спадщину і дарування – один із самих технологічно складних, важких в адмініструванні податків. Адже операції, пов'язані з цим податком, нелегко відслідковувати, збирати доказову базу, а потім нерідко приходиться ще й вести справи в суді. Тому не дивно, що у Франції даний податок лібералізували, а в деяких країнах взагалі скасували.

Коли прийняти до уваги три основні податки: на доходи фізичних осіб, на багатство і ПДВ, стає помітною соціальна направленість податкової системи за принципом – багаті більше мають, але й податків із них беруть більше. Це результат впливу лівих партій, які у Франції традиційно мають велику силу.

²⁸ French Tax Rates 2010. Електронний ресурс. – Режим доступу: www.kentingtons.com/Kentingtons_Tax_Rates.pdf

Місцеві податки

Чотири прямих податки: на землю під забудовою; на незабудовані землі; на мешканців; на професійний бізнес; складають основу системи місцевого оподаткування. У Франції податки на нерухоме майно (*taille réelle*) існують з часів раннього Середньовіччя. Деякі з них – прями потомки горезвісного *податку на вікна і двері*, котрий збирали ще на початку ХХ ст. Ставки податків у межах установлених центральним урядом лімітів визначають у щорічних бюджетах органи місцевого самоврядування з огляду на величину і специфіку своїх потреб. Як правило, передбачається ряд винятків і пільг.

У зв'язку з прийняттям в Україні податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (стаття 265 Податкового кодексу), викликає підвищений інтерес конструкція французької аналогії даного податку. Податок на землю під забудовою, буквально – *поземельний податок на нерухоме майно (taxe foncière sur les propriétés bâties)* сплачують власники земельних ділянок, забудованих житловими (будинки, квартири) і діловими приміщеннями (крамниці, склади, різні споруди). База податку – 50% кадастрової вартості нерухомості, що відповідає середній по країні *рентній оцінці* об'єктів забудови з щорічним корегуванням на індекс інфляції та 80% кадастрової вартості незабудованих земельних ділянок. Ставки податку визначають на місцевому рівні. Періодично проводиться переоцінка нерухомості, як правило, нижче реальної ринкової вартості майна. Оскільки у Франції централізоване адміністрування місцевих податків, 2,5% від суми збору *taxe foncière* перераховують у державний бюджет як компенсацію фіскально-адміністративних затрат.

Пільгами користуються літні люди та непрацездатні з обмеженими засобами існування. Податок сплачують один раз у рік до 1 січня податкового року. Даний податок забезпечує значні доходи (2010 р. – 30 млрд. євро).

До речі, французька інтерпретація об'єкту податку на будівлю як землю під забудовою по суті збігається з тлумаченням будівлі в п. 14.1.5 Податкового кодексу України: “будівлі – *земельні поліпшення* (виділено нами – В. А.), що складаються з несучих та огорожувальних ... конструкцій, які утворюють наземні або підземні приміщення, призначені для проживання або перебування людей, розміщення майна, ... провадження економічно діяльності”. Цей приклад засвідчує сучасну міждержавну

уніфікацію понять і технологій оподаткування, як і підтверджує подібність вітчизняної податкової системи до європейських взірців.

Виручка від продажу житла вважається приростом капіталу, що прирівнюється до доходу та оподатковується за ставкою 16% плюс внески у соціальні фонди, за винятком випадків, коли власник не мав іншого житла, крім проданого. Користуються пільгами лише продавці житла, які володіли ним більше 5 років. Зрозуміло, – остання норма передбачена з метою применшення масштабів спекуляцій житловим фоном.

Податок на незабудовані земельні ділянки (taxe foncière sur les propriétés non bâties) поширюється на власників не використовуваних земель. Таких земель у Франції мало, тому надходження даного податку в місцеві бюджети ледве перевищує 1 млрд. євро. Податок не стосується земель, призначених для лісовідновлення та зарезервованих з екологічних міркувань, – чим виявляє себе регулююча функція даного податку щодо збереження природного довкілля. Базу податку на рівні 80% оціночної (кадастрової) вартості визначають місцеві власті одночасно із процентною ставкою податку.

Податок на помешкання (taxe d'habitation) сплачують власники й орендарі житла з прилеглими автостоянками, садами, гаражами і т. п., які займають його за станом на 1 січня. Оподатковуються також незаселені (крім аварійних) будинки і квартири, якщо вони залишаються такими протягом п'яти років і більше. Фіскальний потенціал податку – 16 млрд. євро (2009 р.).

Диференційовані процентні ставки *taxe d'habitation* установлюють місцеві власті. В кожній комуні (*commune*, общині) суму податку визначають опираючись на вже згадувану кадастрову вартість житла в залежності від його місцезнаходження, площі та комфортних умов, а також кількісного складу сім'ї, її матеріального стану. Річна сума податку, як правило, не перевищує середньої в даній місцевості місячної орендної плати у поточному році.

За рішенням властей комуни деякі помешкання не підлягають оподаткуванню в силу похилого віку, інвалідності, скрутного матеріального стану власників чи орендарів. У склад *taxe d'habitation* входить *аудіовізуальний*

збір (*redevance audiovisuelle*) за користування телебаченням. Особи, старші 75 років, звільнені від даного збору.

З 1 січня 2010 р. місцевий професійний податок на бізнес (*taxe professionnelle*) з ініціативи президента Ніколя Саркозі замінено на територіальний економічний внесок (*contribution économique territoriale, CET*). В свою чергу CET складається з двох різних, але взаємозв'язаних платежів: внеску з нерухомого майна підприємств (*cotisation foncière des entreprises, CFE*) на базі кадастрової оцінки приміщень і споруд, зайнятих під бізнес; внеску з доданої вартості підприємств (*cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, CVAE*) на базі створеної доданої вартості.

Ставки CFE визначають на місцевому рівні. На відміну від свого попередника CFE не передбачає оподаткування виробничого обладнання, котре складає до 80% вартості бізнесу. Тим самим новий податок явно орієнтований на підтримку місцевого підприємництва. Ставки CVAE установлені в централізованому порядку на рівні 1,5% новоствореної доданої вартості для компаній з річним оборотом вище 50 млн. євро; для малих і середніх підприємств – ставки від 0,5% до 1,4%. Підприємства з оборотом до 500 тис. євро звільнено від CVAE. Вочевидь істотні пільги на користь дрібного бізнесу.

Сумарний тягар обох компонентів територіального внеску (CFE + CVAE) складає 3% новоствореної доданої вартості в порівнянні з 3,5% колишнього професійного податку на бізнес. У результаті бізнес економить на податках біля 5 млрд. євро в рік, що відповідає задачам антикризового стимулювання.

З 2005 р. щорічний податок на автотранспортні засоби замінено на одноразовий реєстраційний збір у місцевий бюджет. Такий платіж по суті має характер державного мита за легітимацію власності на автомобіль, одержавши іронічну назву *carte grise*.

Незначний на перший погляд збір на прибирання сміття (*redevance ordures ménagères*), ставка якого в середньому по країні складає 100 євро на домогосподарство, приносить майже 6 млрд. євро доходу в рік.

До інших місцевих платежів належать цільові збори на утримання установ і фінансування програм, пов'язаних із економічним розвитком.

Загалом у 2010 р. на регіональному рівні (департаменти, комуни, муніципалітети) було зібрано 70 млрд. євро податків і обов'язкових платежів.

Фіскальне відомство і адміністрування податків

Фіскальне відомство – *Генеральна дирекція податків (Direction Générale des Impôts)* знаходиться у складі Міністерства фінансів Франції. Структурно відомство організовано за *принципом групового таргетування*, що передбачає адресну націленість діяльності підрозділів на виділені за певною ознакою категорії платників податків як клієнтів податкової служби. Тобто, кожен із внутрішніх структурних підрозділів податкових органів спеціалізується на обслуговуванні окремої групи платників, наприклад, великих платників, платників ПДВ і т. д., комплексно виконуючи всі пов'язані з даною групою фіскально-адміністративні функції. Адміністрування внесків на соціальне страхування і мита до обов'язків податкової служби не відноситься. У Франції податкова служба виконує деякі нефіскальні функції: здійснює оцінку приватного майна, а також менеджмент державної власності.

З 2002 р. діє *Директорат і Офіс по роботі з великими платниками податків*, задача яких – забезпечення обслуговування з боку податкової служби транснаціональних корпорацій, а також вирішення податкових проблем у досудовому порядку без застосування адміністративних заходів. Крім того, діє *Офіс контролю та аудиту великих платників*, куди щорічно передаються списки останніх. [За французьким взірцем Департамент обслуговування великих платників податків Центральний офіс по обслуговуванню великих платників у 2009 р. створено в структурі ДПС України].

По країні *Direction Generale des Impôts* має відомчі *регіональні податкові центри (Centre des Impôts)*. На персонал останніх покладено безпосереднє адміністрування податків на рівні органів місцевого самоврядування – муніципалітетів і комун. Податкові центри реєструють платників і ведуть їх

особисті справи (*rescrit fiscal*). *Інспектори* податкових центрів приймають декларації по місцю проживання платників, перевіряють правильність нарахування податків. До 31 травня поточного року декларації про доходи за минулий рік платники мають подавати консолідовано, тобто спільну декларацію для всіх членів сім'ї, в тому числі тих, з кого податок справляється по місцю роботи або одержання доходів.

Від податкових центрів функціонально відокремлені *органи по збиранню податків (collecteur des impôts)*, котрі розсилають податкові повідомлення і приймають платежі. Виходить не дуже зручно: платнику податків приходится контактувати як з податковим інспектором, так і збирачем податків.

Правила оподаткування викладено в *Податковому кодексі (Code Général des Impôts)*, котрий складається з двох частин. У першій регламентовано порядок розрахунку бази і справляння різних податків, у другій частині розписано механізм діяльності податкової служби і процедури податкового контролю. Поточні зміни у податкове законодавство вносяться через щорічні бюджетні закони.

Якщо у Великій Британії запровадження податкового кодексу сприймають як обмеження можливості внесення своєчасних необхідних змін у фіскальне законодавство і на цій підставі відмовилися від податкового кодексу, то у Франції, навпаки, аби поставити заслон постійним поправкам і доповненням вважали за благо прийняти податковий кодекс.

Зокрема, французьким податковим кодексом передбачено, що у разі неподання декларації величину доходу платника податкові органи вправі визначити непрямыми методами в залежності від умов і способу його життя. Наприклад, дохід домовласника приблизно прирівнюють до п'ятикратної суми річної орендної плати за даний будинок. Дохід покупця нового автомобіля вважають рівним 75% його ціни. Подібним чином величину доходу оцінюють за наявністю у платника обслуговуючого персоналу та іншими обставинами, що характеризують стиль і рівень життя платника.

По відношенню до представників малого бізнесу, особливо численних у Франції, широко застосовують *процедуру forfait fiscal* – справляння податку з суми доходу, зарані узгодженого між податковим інспектором і платником податку, а не реального доходу. Податок розраховується на основі непрямих показників потенційного доходу. Наприклад, кількості місць у ресторані та ін. (Російський аналог даної методики носить назву “налог на вмененный доход”).

У Франції застосовують усі ті заходи по мінімізації податкового боргу, котрі існують і в Німеччині (див. тему 20), за деякими винятками, а саме: боржники не позбавлені права виїзду за кордон, закриття бізнесу чи відзвільнення ліцензії не практикують, боржникам не відмовляють у наданні деяких послуг з боку держаних установ.

Податковий контроль має три рівні. На *першому рівні (le contrôle formel)* функції податкової служби обмежені перевіркою формальної правильності реквізитів поданої декларації та випискою податкового повідомлення. При виникненні будь-якої неясності на *другому рівні перевірки (le contrôle sur pièces)* платнику в письмовій формі або через Інтернет надсилається перелік питань, які потребують пояснення, на що відводиться до 30 днів, а в разі необхідності документального підтвердження – до двох місяців. Пов’язані з оподаткуванням документи платник має зберігати не менше шести років.

У серйозних випадках наступає черга поглибленого *третього рівня контролю (la vérification approfondie)*, котрий проводиться в режимі розслідування, про що попередньо інформують платника. Дану перевірку здійснюють фахівці *Генеральної інспекції фінансів (Inspection Générale des Finances)*. Щоправда, ризик потрапити під контроль третього рівня порівняно невеликий. Так, у 2007 р. з мільйонів платників подібних перевірок зазнали всього 50 тис., здебільшого бізнесменів у сфері ресторанного бізнесу і будівництва, котрі мають справу з розрахунками готівкою, а також господарські операції, пов’язані з сплатою ПДВ. У разі потреби податкові власті вилучають документацію та електронні носії інформації. Після

закінчення перевірки третього рівня контролери не мають права повторно перевіряти даного платника протягом року.

З метою знайти способи легального ухилення від податків платники можуть користуватися порадами приватних консультантів, але останнє слово в юридичній інтерпретації таких способів належить податковій службі. Не виключено, що та чи інша схема формально законного ухилення виявиться як змова з замислом *зловживання правом і довірою (abus de detroit)*. Тому платникам настійно рекомендують “золоте правило” – приймати поради у письмовій формі або записувати їх на диктофон.

Санкції залежать від характеру порушення та величини шкоди, заподіяної фіскалу. Так, якщо недоплата фізичної особи не перевищує 5% задекларованого доходу, податкова інспекція обмежується нагадуванням про доплату, котру належить внести протягом 30 днів. По мірі наростання серйозності порушення сума недоплаченого податку збільшується на 0,4%, 10%, 40%, 80%. За умисний і явний обман фіскалу (*flagrance fiscal*) накладається штраф у сумі 10 тис. євро. За кримінальне ухилення від податків у особливо великих розмірах передбачено тюремне ув'язнення на строк до п'яти років.

За несвоєчасну подачу декларації та/або сплату податку на прибуток корпорації належить штраф у розмірі 10% від суми нарахованого податку.

При виникненні серйозних претензій до фіскального відомства, котрі не знайшли вирішення на рівні місцевої податкової служби, платник має можливість за власним вибором звернутися з скаргою у вищій інстанції: незалежну *погоджувальну службу (conciliant service)* при регіональних податкових центрах; до *омбудсмена* – уповноваженого по правах платників податків і розгляду їх звернень при Міністерстві фінансів; до *Державного омбудсмена (Médiateur du Minéfi)* і нарешті в суд. Незалежний статус цих апеляційних структур продиктований тим міркуванням, що в межах органів податкової системи неможливо виправити вади даної системи.

У останні роки у Франції йде інтенсивний процес модернізації податкової служби шляхом запровадження в адміністрування податків інформаційних

технологій у режимі *електронного уряду (e-government)*. Протягом 2001–2009 рр. здійснюється *Коперніковський податковий проект (Copernicus tax projet)* з бюджетом 1 млрд. євро (!) і штатом 600 співробітників. Мета програми полягає в переорієнтації податкової адміністрації на забезпечення якісних послуг і зручностей платникам та підвищенні ефективності роботи. Передбачено запровадження спрощеної уніфікованої фіскальної звітності. Через Інтернет забезпечено доступ до податкової звітності в режимі реального часу, а також здійснення податкового процесу через електронні канали (*e-tax service*).

Податкова реформа (2008 р.) у Франції, що одержала назву *фіскальний пакет*, передбачила проведення наступних заходів²⁹:

- звільнення від податку на доходи і внесків у фонди соціального забезпечення оплати наднормових годин понад 35 год. роботи у тиждень;
- звільнення від оподаткування доходів працюючих студентів;
- зменшення оподатковуваного доходу на суму процентів по кредиту під заставу в разі придбання будинку і/або квартири;
- повне скасування оподаткування спадщини між подружжям, у тому числі стосовно і тих, хто перебуває в одностатевих шлюбах;
- норму *bouclier fiscal* зменшено з 60% до 50%;
- податкову знижку з вартості домоволодіння підвищено з 20% до 30%;
- передбачено зниження на 25% податку на багатство при умові інвестицій коштів у малий і середній бізнес у країнах Євросоюзу.

За оцінками Світового банку та аналітичної фірми PricewaterhouseCoopers ефективність адміністрування податків у Франції на початок 2011 р. характеризували наступні показники: кількість податкових платежів протягом року – 7; затрати часу, пов'язані з оформленням та сплатою податків – 132 годин; норма оподаткування комерційного прибутку – 65,8%; місце в загальному рейтингу за простотою та зручністю податкової системи – 55.

²⁹ Sarkozy Reforms (Le Paquet Fiscal). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.dixonwilson.com/downloads/The%20Sarkozy%20Reforms.pdf

Висновки

У Франції вслід за Великою Британією утвердився принцип, що податки можуть бути запроваджені лише в демократично-правовому порядку законодавчим актом парламенту (Статті 13 і 14 “Декларації прав людини і громадянина 1789 р.”, Стаття 34 Конституції Франції).

Налічуючи більш, ніж 200 податків, зборів і обов’язкових платежів, у тому числі парафіскального характеру, національна податкова система Франції в порівнянні з іншими державами унікально множинна, що склалося історично.

З метою зробити продукцію французького виробництва більш конкурентною запроваджено відшкодування платникам сплачених податків (*bouclier fiscal*) за умовою, щоб загальна сума чотирьох основних податків не перевищувала 50% сукупного доходу платника з усіх джерел.

У Франції немає єдиного соціального внеску (податку). Система соціального страхування і забезпечення надзвичайно складна. Аби її спростити й здешевити скасовано допомогу по забезпеченню мінімального доходу.

В 2010 р. проведено реформу місцевого податків, у результаті якої запроваджено більш досконалі й ліберальні форми оподаткування, орієнтовані на стимулювання місцевого підприємництва.

Місцеві органи влади мають широкі права щодо надання пільг по місцевих податках у залежності від конкретних обставин у мешканців.

Податкова система Франції суттєво модернізована в результаті реформи, проведеної з ініціативи президента Ніколя Саркозі.

Навчальний тренінг

Контрольні запитання

7. Які зміни і нововведення в оподаткування внесла Велика французька революція? В чому полягає їх світове значення? Розкрийте риси, привнесені революцією, в сучасній податковій системі України.

8. Якій з систем – французькій з прогресивно зростаючими податковими ставками чи вітчизняній з пропорційною (“пласкою”) ставкою – ви віддаєте перевагу? Поясніть чому.
9. Порівняйте податок на додану вартість у Франції і в Україні. Що схожого між ними і чим вони відрізняються між собою?
10. Чи існує в Україні аналог французького податку солідарності на багатство? В чому полягає соціальна роль подібного роду податків?
11. Поясніть призначення фіскально-адміністративної процедури і пільги “податковий щит” (bouclier fiscal). Чи існує в Україні подібна пільга?

Теми рефератів

6. Фіскальні перетворення Великої французької революції та вчення французьких економістів про податки
7. Система прямих податків у Франції
8. Система непрямих податків у Франції
9. Податкове відомство та адміністрування податків у Франції
10. Реферат на вільну тему: податки будь-якої держави, крім Великої вісімки. Бажано з числа сусідів України, держав Великої двадцятки, інших країн Європи, Азії, Африки, Америки.

Тести

1. Податковий імунітет – це:

- | | |
|---|---|
| а) недоторканість депутатів парламенту; | в) недоторканість судів; |
| б) недоторканість президента або монарха; | г) звільнення від обов’язку платити податки на підставі виняткового привілею? |

2. На відзнаку її подвигів король Карл VII нагородив Орлеанську діву – національну героїню Франції Жанну д’Арк:

а) подарував DVD-плеєр; б) надав жителям Домремі (рідного села Жанни) імунітет від податків;	г) подарував маєток; д) подарував джинси фірми Lewis? Прокоментуйте.
---	--

3. Податковий кадастр – це:

- | | |
|-------------------------------|--|
| а) збірка податкових законів; | в) реєстр платників податків; |
| б) реєстр податків; | г) систематизований суцільний опис об'єктів оподаткування? |

4. Фіскальна (державна) монополія – це:

- | | |
|--|---|
| а) спосіб боротьби з конкурентами; | г) виключне право на торгівлю певними товарами; |
| б) виключне право на виробництво певних товарів; | д) все з названого; |
| в) спосіб наповнення бюджету; | е) ніщо з названого? |

5. У сучасній Франції існує державна фіскальна монополія на тютюнові вироби. Фіскальна монополія – це:

- | | |
|---|---|
| а) різновид непрямого податку; | в) різновид прямого податку; |
| б) податок на товари виключно приватного виробництва; | г) податок на товари виключно державного виробництва? |

Література

32. Андрущенко В.Л. Податкові системи зарубіжних країн / В.Л.

Андрущенко, О.Д. Данілов: Навчальний посібник / За загальною редакцією М.Я. Азарова. – К.: Комп'ютерпрес, 2004. – 240 с.

33. Иванов Ю.Б. Системы налогообложения зарубежных стран / Ю.Б.

Иванов, Е.В. Давыскиба: Учебное пособие. – Харьков: Издательский дом “ИНЖЭК”. – 223 с.

- 34.Ткаченко Н.М. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність / Н.М. Ткаченко, Т.М. Горова, Н.О. Ільєнко: Навчальний посібник / Під заг. ред. Н.М. Ткаченко. – К: Алеута, 2004. – 554 с.
- 35.Sarkozy Reforms (Le Paquet Fiscal). Електронний ресурс. – Режим доступу: www.dixonwilson.com/downloads/The%20Sarkozy%20Reforms.pdf
- 36.Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008). – Paris: СТПА (Centre for Tax Policy and Administration), 2009. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/dataoecd/57/23/42012907.pdf>
- 37.Будь-які інші доступні джерела: монографії, підручники і посібники, наукова періодика, ресурси Інтернету, довідкова література.

Глосарій

Відкупна система оподаткування – передача справляння податків у оренду приватним особам – відкупникам, які, виплативши державі договірну суму, оббирали населення поборами, вищими від податків. У часи Великої французької революції відкупну систему скасували, а відкупників стратили.

Парафіскальні податки – податки, котрі від імені держави збирають на свою користь певні організації, програми, фонди з цілями, що не розходяться з суспільно-державними інтересами. Приклад: збір з нафтопродуктів на користь Французького інституту нафти (L’Institut Français du Pétrole).

Податковий імунітет – звільнення від податків в силу привілейованого соціального становища окремих верств суспільства, деяких фізичних і юридичних осіб. Свого часу національна героїня Франції Жанни д’Арк (1412–1431) добилася податкового імунітету для жителів рідного села Домремі.

Податковий кадастр – реєстр земель та іншого нерухомого майна, описаного й оціненого з метою оподаткування.

Податковий ценз – фіскальна умова, в силу якої особа наділяється громадянськими правами обирати і бути обраним на державні посади лише в

разі сплати податків не нижче установленної суми. Через звинувачення в плутократичному характері п. ц. практично вийшли із політичного вжитку.

Церковний податок – податок на користь церкви. Вперше згадується в Біблії (Книга Буття 14:20) під назвою десятини. Набув особливого поширення у католицькій середньовічній Європі. У Франції скасований під час Великої французької революції. Донині зберігся в деяких країнах, у т. ч. в Німеччині.

Програма теми

Фіскальні перетворення Великої французької революції: рівність прав; скасування податкових імунітетів, церковного податку, відкупної системи. Податковий ценз громадянських прав. Видатні французи – теоретики і практики оподаткування: Кольбер, Тюрго, Леруа-Больє, Лоре.

Основні державні податки. Податок на доходи фізичних осіб, шкала ставок, фіскальна одиниця, система пільг. Податок на прибуток корпорацій.

Внески у фонди соціального страхування, ставки внесків.

Податок на додану вартість, диференціація ставок ПДВ. Акцизи.

Податок на багатство, його характер, шкала ставок. Пільга *bouclier fiscal* – податковий щит.

Податок на спадщину і дарування, його характеристика.

Місцеві податки. Поземельний податок на нерухоме майно. Податок на незабудовані земельні ділянки. Податок на помешкання. Територіальний економічний внесок. Реєстраційний збір на автомобілі. Збір за сміття.

Адміністрування податків. Податкове відомство, його регіональні органи. Три рівні податкового контролю. Характер і система санкцій. Методика *forfait fiscal*. Модернізація податкової служби. Податкова реформа 2008 р.

Кількісні та якісні показники ефективності адміністрування податків у Франції в порівнянні з Україною.

Тема 6. Податкова система Італії

План

- 1. Італійська школа вчення про податки**
- 2. Основні державні податки**
- 3. Регіональні та місцеві податки**
- 4. Адміністрування податків**

Італія – країна, знаменита ще з віків класичної давнини, тут в античну епоху творилися основи європейської цивілізації. В сфері державних фінансів навряд чи існують явища, які б не мали прецедентів у античному Римі або в середньовічних італійських республіках. Навіть самі терміни “фіск” і “фінанси”, а також численні поняття комерції, банківської справи, бухгалтерії походять із латинської мови, поширившись на увесь світ з Італії.

Системі державних фінансів та оподаткування сучасної Італії загалом властиві ті ж процеси і закономірності розвитку, що й іншим розвиненим державам Заходу, щоправда, з деякими рисами італійської специфіки.

Італійська школа вчення про податки

Італійські вчені мають неоціннімі інтелектуальні заслуги перед фінансовим знанням. Саме італійці у золотий вік національної фінансової науки (друга половина XIX – перша чверть XX ст.) вперше пояснили природу податків за допомогою понять економічного суб’єктивізму, близько підійшли до розуміння понять теорій суспільних благ, суспільного вибору і фіскального обміну, що вивело вчення про податки на рубежі, котрі залишаються сучасними донині. Піонерні дослідження представників італійської школи фінансової науки ми пояснюємо потужним впливом Рісорджіменто (1859–1870 рр.) – епохи боротьби за незалежність та єдність держави. Викликаний створенням самостійної Італії сплеск творчої активності породив могутні уми, які справили ефект появи у науці “архангелів з вогненным мечем”.

Суспільні потреби, попит на які не носить індивідуального характеру, а пропозиція неділима на індивідуальні частки (наприклад, зовнішня і внутрішня безпека), – писав Енріке Бароне (1859–1924), – “такі потреби оплачуються коштом податків”³⁰. Ціни на подібного роду блага і послуги з боку держави мають політичне походження, вони формуються через парламентський механізм прийняття рішень. Переконливість такої аргументації підтверджує, зокрема, той факт, що у Законі України “Про податок з доходів фізичних осіб” (п. 1.13) у редакції від 22.05.2003 р. податок визначено як “плату за послуги, які надаються їй територіальною громадою” за місцем податкової адреси особи.

Для Джованні Монтемартіні (1867–1913), іншого класика італійської школи, держава була політичним підприємством, утримуваним за рахунок сплати податків, які відшкодовуються платникам благами і послугами державного походження. Кожен політик і навіть рядовий платник податків – також політичні підприємці, котрі в обмін на згоду платити податки очікують від держави своїх вигод³¹.

Разом із тим в оподаткуванні чисто економічна сторона питання пов’язана з психологічними та політичними аспектами, слід також враховувати степінь, до якої населення готове переносити тягар податків. Тим самим Маффео Пантелеоні (1850–1924) вказав на ті обмеження, котрі правова державність, суспільна свідомість і парламентська демократія накладають на фіскальні домагання уряду.

Звідси походить *теорія фіскального обміну податків на послуги* (“*fiscal exchange*”), а також пояснення природи податків за принципом суб’єктивної корисності, котрі циркулюють у теорії оподаткування і досі. Справді, якби не діяв механізм оцінки й оплати забезпечуваних державою благ через податки, то оподаткування було б *ірраціональною*, а значить неможливою формою фінансових відносин в умовах ринкової економіки, демократично-правового

³⁰ Classics in the Theory of Public Finance / Ed. by R.A. Musgrave, A.T. Peacock. – London etc.: Macmillan; New York: St Martin’s Press, 1967. – P. 166.

³¹ Classics in the Theory of Public Finance. – P. 138, 150.

суспільства взагалі. Логіка фіскального обміну така, що суми, вилучені податками, повертаються до платників у формі суспільних благ і послуг.

Вчення представників італійської та, додамо, шведської шкіл започаткувало ідеї сучасного пояснення сутності оподаткування, явищ державних фінансів у поняттях суспільних благ і суспільного вибору, що тепер пов'язують з іменем американця Джеймса Б'юкенена. Ці аспекти теорії податків вже привертала увагу українських економістів³².

Основні державні податки

Податок на індивідуальні доходи фізичних осіб (imposta dei redditi, IRE). Оподатковуються доходи осіб, працюючих за наймом (*lavoratore dipendente*), та само зайнятих осіб (*lavoratore autonomo*). Суб'єкти податку – фізичні особи-резиденти за їх доходами, одержаними як у самій Італії, так і деінде; нерезиденти – лише за доходами, заробленими в Італії.

Таблиця 21.1

Шкала ставок податку на доходи фізичних осіб (2010 р.)

Ставки (%%)	Оподатковуваний дохід (євро)	
23	0	15000
27	Від 15001	до 28000
38	Від 28001	до 55000
41	55001	до 75000
43	75001	і вище

Джерело: Italy Income Taxes and Tax Law. Електронний ресурс. – Режим доступу:

http://www.worldwide-tax.com/italy/italy_tax.asp

У нульовій “безподатковій зоні” знаходяться доходи на рівні неоподаткованого мінімуму, котрий складає від 3000 до 7500 євро у залежності від соціальної категорії, до якої віднесена особа.

³² Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті. – Львів: Каменярь, 2000. – С. 126–127 та ін.

При визначенні оподатковуваного доходу з валового доходу вилучають:

- внески роботодавця і працівників за наймом у медичні фонди згідно колективного договору в межах установленого ліміту;
- добровільні платежі до пенсійних і страхових фондів у межах ліміту;
- компенсації в межах ліміту витрат на відрядження по Італії й за кордон;
- затрати роботодавця на харчування працюючих протягом робочого дня;
- виручку від реалізації житлового приміщення, проданого вперше.

Заробітки по місцю роботи декларувannya не підлягають. Бухгалтерія роботодавця відраховує належну суму податку й пересилає її фіску. Само зайняті особи на свій вибір сплачують авансом або 100% передбачуваного доходу, або 98% від податкового зобов'язання минулого року. Протягом року авансові платежі податку вносять двічі – 40% до 20 червня, 60% – до 30 листопада. Декларацію за минулий рік само зайняті платники подають до 31 липня. В разі несвоєчасної подачі декларації в залежності від тривалості прострочення накладається штраф у розмірі 120–240% від суми податку.

Стосовно податку на доходи діє розгалужена система пільг у формі податкових кредитів і знижок (Таблиця 21.2).

Таблиця 21.2

Соціальні пільги для платників податку на індивідуальні доходи

<i>Види і характер пільг</i>	<i>Умови надання і сума в євро</i>
Податковий кредит для осіб найманої праці	В залежності від величини доходу, але не більше 1840 євро
Відшкодування витрат на поховання	Податковий кредит не більш 1549 євро
Матеріальна підтримка подружжя	Скидка з оподатковуваного доходу в сумі до 800 євро у рік
Матеріальна підтримка батьків і дітей-утриманців	Скидка з оподатковуваного доходу в сумі до 900 євро у рік
Відшкодування витрат на лікування	При перевищенні 129 євро, але не більш, ніж 19% фактичних витрат

Платежі по страхуванню життя	Компенсація згідно норм
Відшкодування 19% суми процентів по іпотечному кредиту	19% суми процентів, але не більше 4000 євро у рік

Джерело: Italy Tax Deductions. Електронний ресурс. – Режим доступу:

http://www.worldwide-tax.com/italy/ita_reduc.asp;

Крім того, звільняються від податку доходи, направлені у фонд допомоги потерпілим під час руйнівного землетрусу в квітні 2009 р. Загальна сума податкових пільг соціального характеру для громадян Італії може сягати 20 тис. євро в рік. Однак, у 2010 р. деякі соціальні пільги істотно знижено в порівнянні з їх рівнем у 2006 р. Так, матеріальну підтримку подружжя знижено з 3200 до 800 євро, підтримку батьків і дітей-утриманців – з 2900–3700 євро до 900 євро.

Ставку податку на прибуток корпорацій (*imposta sul reddito delle societa, IRES*) з 1 січня 2008 р. встановлено на рівні 27,5%. При врахуванні місцевої надбавки (3,9%) ефективна ставка даного податку складає 31,4%. Компанії-резиденти сплачують даний податок на основі сумарного прибутку компанії у глобальному масштабі, тобто незалежно від того, де знаходяться джерела прибутку, – в самій Італії чи закордоном. У компаній-нерезидентів оподатковується лише прибуток, одержаний від діяльності на території Італії. Не оподатковуються 95% суми дивідендів, виплачених іноземними компаніями італійським компаніям.

До спеціальних умов оподаткування корпорацій належать *прискорена амортизація* активів; *податкові пільги на інвестиції* в пріоритетні галузі економіки і/або депресивні регіони.

Італійський податок на приріст ринкової вартості активів (*податок на капітал*) сплачують як фізичні, так і юридичні особи. Оскільки даний податок справляють з доходу, одержаного як різниця між ціною продажу активів і ціною їх покупки, його інколи називають *спекулятивним податком*. Ставки оподаткування приросту вартості акцій складають 12,5%, для акцій, які не котируються на біржі, – 25%, для компаній – 27,5%.

Окремий режим оподаткування встановлено для деяких джерел доходів, які отримують *нерезиденти* на території Італії: дивіденди – 27% (1,375% – для резидентів країн Євросоюзу); роялті – 22,5%; проценти – від 12,5% до 27% у залежності від виду цінних паперів; оплата управляючих (компаній, банків) – 20%. Вочевидь, які великі переваги резидентів з країн ЄС над нерезидентами. На дивіденди, роялті та проценти поширюється дія міждержавних угод про усунення подвійного оподаткування. Тобто, іноземці в себе на батьківщині мають право на податковий кредит на суму податку, сплаченого в Італії.

Податок на додану вартість (imposta sul valore aggiunto, IVA) в Італії справляють згідно класичної схеми в сферах виробництва, гуртової та роздрібною торгівлі, а також імпорту товарів і послуг. Ставки ПДВ диференційовані: стандартна масова ставка – 20%; підвищена ставка 38% – на предмети розкоші; 10% – на продукти харчування, паливо, послуги громадського харчування, транспортні та комунальні послуги; 4% – на продукти харчування найпершої необхідності; товари сільськогосподарського виробництва, ліки, книги і газети; 0% – на експорт. Фінансові, страхові та медичні послуги звільнено від ПДВ. У залежності від категорії платників декларації подають у електронній формі щомісяця або щоквартально, а за попередній рік – до кінця лютого і до кінця липня.

Внески у фонди соціального страхування: роботодавці – 30% від фонду оплати праці в залежності від галузі; наймані працівники – 10% заробітку; само зайняті особи в залежності від роду їх діяльності – від 17% до 25,7% їхнього доходу. Тим самим за показниками соціальних податків (внесків) Італія належить до числа країн з високим рівнем соціальної захищеності населення.

Податок на спадщину і дарування (imposta sulle donazioni e successioni) з 2007 р. справляють на наступних умовах:

- на майно і власність вартістю вище 1 млн. євро, що переходять у порядку успадкування чи дарування до подружжя, дітей і батьків, ставка 4%;
- на майно і власність вартістю вище 100 тис. євро, що переходять у порядку успадкування чи дарування до рідних сестер і братів, ставка 6%;

- на майно і власність будь-якої вартості, що переходять у порядку успадкування чи дарування до всіх інших родичів до четвертого ступеня споріднення включно, ставка 6%;
- на майно і власність будь-якої вартості для всіх інших спадкоємців (фізичних і юридичних осіб) ставка 8%.

При досить незначній фіскальній ефективності податок на спадщину юридично, а тому й адміністративно, складніший від інших податків.

З огляду на наведені вище дані, вочевидь ліберальні умови оподаткування спадщини в Італії. Справді, подружжя, котрі володіють, наприклад, віллою вартістю 2 млн. євро – цілим багатством, звільняються від податку на спадщину після смерті одного із них. Коли ж батьки залишають віллу дітям, останні також звільнені від податку на спадщину. Ці ж умови поширюються і на іноземців, які мають *доміциль* в Італії, тобто не сплачують податків за межами Італії. Не випадково консультанти з податкового планування поширюють через Інтернет поради щодо вигод купівлі в Італії дорогої, але неоподаткованої при передачі у спадщину нерухомості.

Базою *податку на нерухоме майно* є оціночна вартість майна, визначена кадастровим методом. Ставки податки варіюють у межах від 0,04% до 0,07%.

Інші податки. *Акцизи* в Італії встановлено на нафтопродукти, енергоносії, алкогольні напої, тютюнові вироби, а також на пластикові пакети, сірники, страхові операції, видовищні заходи, гральний бізнес.

Податок на трансфер нерухомості, сплачуваний покупцем, має чотирьохчленну форму, складаючись із *ПДВ* за ставкою 10% (для деяких категорій платників – 4%); *фіксованого реєстраційного збору (imposta di registro)*; *фіксованого збору на земельну власність (imposta ipotecarie)*; *фіксованого кадастрового збору (imposta catastali)*.

Фіксований у певних сумах *податок на автомобілі (bollo auto)* залежить від типу двигуна (бензиновий, дизельний) і його потужності, оподатковують також мотоцикли (*bollo moto*) і моторолери (*bollo motorino*).

Привертає увагу запроваджений у 2005 р. 25%-ний “етичний” *податок на порнографію*, індустрія котрої в Італії перевищує 1 млрд. євро у рік.

На додаток до ПДВ оподатковується продукція і послуги порнографічного характеру: білети на перегляд кінофільмів і театральних постанов відповідного змісту, продаж і прокат DVD-дисків, журнали, товари, що реалізуються через секс-шопи.

Небезінтересно, що даний податок має цільове призначення, оскільки за його рахунок виплачуються компенсації працюючим матерям, які наймають нянюк для догляду за дітьми. Отже, можна вважати, що даний податок запроваджено як з морально-етичних, так і з демографічних міркувань у межах політики заохочення народжуваності.

Гербові збори надходять від юридичного оформлення різного роду угод та банківських операцій.

Регіональні та місцеві податки

На податковій базі загальнодержавного податку з індивідуальних доходів резиденти сплачують два окремих податки: *регіональний і муніципальний додатковий податок на доходи фізичних осіб (addizionale imposta dei redditi, addizionale IRE)*, надходження від яких відповідно поступають в обласні й місцеві бюджети. Ставки територіально диференційовані: для регіонального податку знаходяться в межах від 0,9 до 1,4% оподатковуваного доходу, для місцевого (муніципального) – від 0,1% до 0,8%.

На тій же податковій базі, що і податок на прибуток корпорацій, на регіональному рівні за ставкою 3,9% справляють *податок на виробничу діяльність (imposta regionale sulle attivita produttive, IRAP)*.

В доходи муніципальних бюджетів надходять також цільові збори на прибирання сміття, очистку пляжів, освітлення вулиць і т. п. Деякі муніципалітети збирають *місцевий транспортний податок* з власників

автомобілів (200–250 євро у рік). На користь місцевих бюджетів запроваджено збір з туристів у розмірі 2–5 євро за кожен день перебування.

У зв'язку з наростанням екологічних проблем неабиякого значення в Італії набуває фінансування боротьби з забрудненням довкілля. Наприклад, засмічення Неаполя набуло характеру перманентної кризи. Муніципальний податок на сміття та відходи (*tassa rifiuti solidi urbani, TARSU*) нараховують у залежності від площі помешкання, офісу або виробничого приміщення та кількості людей, які там проживають чи працюють. Так, двоє людей, які мешкають у квартирі площею 110 кв. м. у муніципалітеті Vicenza мають платити 140 євро у рік, у Calenzano – 105 євро, Fiesole – 218 євро. У Римі даний податок сплачують двома платежами у рік, у Падуї – трьома, тобто ставки податку і умови сплати кожен із місцевих органів вирішує по-своєму.

З тих же екологічних міркувань за прикладом інших європейських столиць і великих міст, за в'їзд у центральну частину Мілану встановлено збір від 2 до 10 євро в залежності від типу автомобіля.

Адміністрування податків

Адміністрування податкової системи покладено на *Міністерство економіки і фінансів*, у склад якого входить *Департамент податкової політики*. Останній координує функціонування фіскальної системи та наглядає над додержанням законів і правозастосуванням. При цьому італійське фіскальне законодавство у податковий кодекс не зведено.

З існуючих типів структурної організації фіскальних відомств у Італії прийнято *функціональний тип*. Останній передбачає, що кожен із структурних підрозділів спеціалізується на комплексному виконанні певної функції – від реєстрації платників до контролю за справлянням податків. У такий спосіб у межах відомства забезпечується наскрізний взаємозв'язок усіх етапів податкового процесу під єдиним началом. Так, в окрему функціональну одиницю виділено адміністрування великих платників. Підрозділ податкового аудиту контролює справляння всіх податків, а не кожного з податків зокрема.

На місцях фіскально-адміністративні повноваження розподілені між державними органами у відповідності з територіальним поділом Італії на 20 регіонів по дві області (провінції) в кожному із них. У склад областей і великих міст (Турін, Мілан та ін.), які мають статус міських агломерацій, входять муніципалітети. Адміністративно-територіальні одиниці (муніципалітети, області, міські агломерації, регіони) наділені правами фінансової автономії щодо формування доходів і розпорядження видатками відповідних бюджетів. Передбачено перерозподіл частини надходжень від загальнодержавних податків на користь територій.

Безпосереднє адміністрування податків здійснюють агентства, наділені функціональною автономією. Кожне з агентств представлено на місцях регіональними дирекціями і місцевими органами.

Так, у сферу компетенції *Агентства доходів (Agenzia delle Entrate)* входить інтерпретація податкового законодавства, менеджмент, визначення бази оподаткування і збір податків. Усі платники податків, у тому числі нерезиденти, хто має намір працювати або відкрити бізнес в Італії, мають пройти реєстрацію в муніципальній *податковій інспекції (intendenza di finanza)* по місцю свого знаходження.

Митне агентство контролює експортно-імпорті операції з країнами, котрі не входять до складу Євросоюзу, здійснює менеджмент, нагляд і збір мита та акцизів у сферах виробництва і споживання.

Агентство земельного кадастру здійснює моніторинг нерухомості з метою оподаткування, надає послуги по кадастру земель та іншої нерухомості.

На *Агентство державної власності* покладено функції управління державною нерухомою власністю, її збереження та раціональне використання.

У Італії більш масштабна ніж в інших західних країнах тіньова економіка, набув розповсюдження *фіскальний нігілізм* у формі ухилення від сплати податків. Важливим фактором поширення цих процесів є діяльність *мафії*. На сторожі інтересів держави поставлено *Фінансову гвардію (Guardia di Finanza)*,

котра знаходиться в підпорядкуванні Міністерства економіки і фінансів, але за своїм статусом входить до складу збройних сил Італії.

Фінансова гвардія – поліцейське формування, що спеціалізується на попередженні, розслідуванні, переслідуванні ухилення від сплати податків та інших фінансових правопорушень. Крім того, на неї покладено другі численні функції (боротьба з контрабандою, наркотрафіком, нелегальною імміграцією; операції проти мафії та кіберзлочинності; розкриття джерел фінансування тероризму; контроль над митницею і кордонами та ін.). Девіз діяльності Фінансової гвардії – *Nec Recisa Recedit* (лат.): “Нас перешкоди не зупиняють”. До функцій Фінансової гвардії захист інтересів Євросоюзу, держави і місцевих органів влади в сфері доходів і видатків; боротьба з ухиленням від податків та відмиванням грошей у національному і міжнародному масштабі; протидія іншим формам фінансової злочинності; захист інтелектуальної власності.

В Італії адміністрування податків здійснюють декількома департаментів Міністерства фінансів: Агентство державних доходів (Agenzia Entrate); Фінансова гвардія (Guardia di Finanza); Агентство акцизів і ПДВ (Agenzia delle Dogane); Бюро інформації (SOGEI); Агентство кадастру, реєстрації та оцінки власності (Agenzia di Territorio); Управління податковим боргом (Equitalia Spa). Функції останнього викликають особливий інтерес.

Equitalia – фіскально-адміністративний орган, наділений функціями і правами щодо захисту фіскальних інтересів держави. За своїм статусом *Equitalia* – неприбутковий державний холдинг з акціонерним капіталом 150 млн. євро. Структурно *Equitalia* об'єднує 37 приватних компаній, які спеціалізуються на стягненні прострочених податкових боргів на договірних умовах і за списками, переданими їй податковим відомством. Тим самим на *Equitalia* поширюються прерогативи, традиційно властиві лише податковій службі, з тою різницею, що *Equitalia* надає послуги податковим органам, а не платникам податків. Останні, крім власне сум податкового боргу, штрафу і пені, сплачують на користь *Equitalia* комісійний збір. По суті *Equitalia* надає послуги податковому відомству на умовах аутсорсингу.

При виникненні податкового боргу Equitalia вправі описати майно неплатника і виставити його на аукціон. Методи роботи Equitalia характеризує такий приклад. Знаменитий аргентинський футболіст Дієго Марадона в 1984–1991 рр. грав в італійських клубах і за цей час заборгував італійській казні податків на суму 37 млн. євро. В 2009 р., скориставшись перебуванням Марадони в Італії, Equitalia конфіскувала у нього дорогоцінну сережку й реалізувала її на аукціоні в рахунок погашення податкового боргу. Іншим разом Equitalia позбавила Марадону двох дорогих годинників фірми Rolex.

Італія підключена до комп'ютеризованої моніторингової системи *Excise Movement and Control System*, що відслідковує переміщення підакцизних товарів у межах Євросоюзу, спрощує і підвищує ефективність адміністрування акцизів. У 2009 р. проведено, як вважає уряд, успішну *податкову амністію* (див. глосарій). За умовами амністії в разі репатріації не задекларованих і переведених за кордон доходів платник при збереженні його анонімності сплачував 5%-ний податок. У результаті амністії додатково надійшло 95 млрд. євро, головним чином повернутих із Швейцарії та Люксембургу. Італійське суспільство критично поставилося до амністії, приймаючи її за свого роду *індульгенцію* для організованої злочинності та мафії.

Італія підписала угоди про усунення подвійного оподаткування з 90 державами світу, в тому числі з Україною.

Важливим моментом у розвитку податкової системи та еволюції фіскально-адміністративних технологій стала податкова реформа 2004 р., в результаті якої кількість податків було радикально скорочено. Щоправда, деякі економісти небезпідставно вважають, що скорочення кількості податків без істотного зниження податкового навантаження не можна приймати за однозначно позитивне явище. Спрощення податкової системи через укрупнення податків шляхом консолідації кількох податків, тобто поглинання одних податків другими, зменшує кількість платежів і тим створює вигоди платникам. Що, однак, має і негативну сторону, бо ускладнює адміністрування з боку

податкової служби, потребуючи розробки занадто складних і багатослівних інструкцій.

Реформа призвела до істотного спрощення податкової звітності, до шести зменшено кількість щорічних декларацій. Запроваджено уніфіковане платіжне доручення для сплати ПДВ, а також податків на доходи фізичних і на прибутки юридичних осіб.

Хоч сучасна податкова система Італії технологічно організована за типом інших високорозвинених західних держав, її функціонування має свої особливості, обумовлені історичними обставинами та національним характером італійців. Так, в історичній ретроспективі податковій системі Італії були властиві наступні родові ознаки: (1) розпорошення податків – надмірне різноманіття дрібних, фіскально слабких податків; (2) опора скоріш на оподаткування видимих, матеріальних активів (нерухоме майно, автомобілі, предмети споживання), ніж на речових об'єктів (грошові доходи і прибутки); (3) переважання фіксованих норм оподаткування у твердих сумах над оподаткуванням мінливих об'єктів, величину, кількість чи вартість яких визначає сам платник; (4) оскільки впродовж віків італійці вимушено платили податки різним іноземним поневолювачам, звідси розвинулася їхня схильність до ухилення від податків, ця риса антидержавної поведінки перетворилася в асоціальну норму.

З часу здобуття незалежності, а особливо під впливом членства у Євросоюзі, перші три вади вже відішли у минуле, але четверта ще далеко не викоренена, залишаючись свого роду негативним “національним брендом”. За масштабами ухилення від податків, корупції та діяльності мафіозних угруповань Італія набагато випереджає інші західні країни. Так, згідно офіційних даних сума несплачених податків еквівалентна 7% ВВП Італії, а масштаби тіньової економіки сягають 30% ВВП – рівня безпрецедентного на Заході. В добровільному порядку надходить лише половина податків (у США – близько 90%). Нерідко таку ситуацію розцінюють як серйозну етичну кризу, визнають за злякисну моральну патологію італійського суспільства.

І все ж за даними Світового банку та компанії PricewaterhouseCoopers важливий показник ефективності адміністрування податків – затрати часу на оформлення відповідних документів, спілкування з податковою службою та внесення платежів – у Італії складає 360 годин у рік. У світовому рейтингу за цим показником Італія займає 134-те місце з 177, пропускаючи вперед більшість розвинених країн. Протягом року італієць 15 разів залучається до сплати різних податків, німець – 16 разів, японець – 13, американець – 10, канадець – 9, англієць – 8. Для порівняння: росіянин – 22, українець – 99 (!)³³.

Загалом при всіх позитивних зрушеннях останніх десятиліть, пов'язаних із членством у Євросоюзі, якість адміністрування податків у Італії на тлі інших держав Заходу знаходиться на дещо нижчому рівні.

Висновки

З Італії походить більшість термінів і понять фіскального, фінансового, комерційного, банківського вжитку.

Італія – батьківщина піонерних досліджень з питань оподаткування та державних фінансів загалом, які справили неминущий вплив на сучасну науку.

Основні податки – податок на доходи фізичних осіб, на прибуток корпорацій, ПДВ – того типу, котрий прийнято в Євросоюзі.

По щедрості соціального забезпечення і відповідно по висоті внесків у соціальні фонди, по кількості різноманітних податкових пільг соціального характеру Італію можна прирівняти до Великої Британії та Франції.

У сукупності її функцій Фінансову гвардію поставлено на сторожі фінансової безпеки держави та захисту національних інтересів.

Адміністрування податків відповідає формальним вимогам сучасних фіскальних технологій, але його ефективність у силу національно-історичних особливостей італійського суспільства уступає іншим державам Заходу.

³³ *Paying Taxes 2008. The Global Picture.* Електронний ресурс. – Режим доступу: http://www.pwc.com/gx/end/tax/paying_taxes_2008.pdf

Навчальний тренінг

Контрольні запитання

- 12.3 яких причин Італія знаходиться попереду інших західних держав за масштабами ухилення від податків. Наведіть порівняння з станом і причинами цього явища в Україні.
- 13.В Італії запроваджено муніципальний податок на сміття та відходи. Чи існує податок (збір) подібного типу в Україні? Сформулюйте вашу позицію щодо посилення екологічної функції оподаткування.
- 14.Оподаткування дивідендів в Італії диференційоване: на дивідендні доходи акціонерів ставка 40%, на нерозподілений на дивіденди прибуток корпорацій і банків – 5%. З якою метою, в розрахунку на який результат запроваджено такий порядок? Порівняйте оподаткування дивідендів у Італії та в Україні.
- 15.Свого часу в Італії було проведено перший в Європі поземельний кадастр. Охарактеризуйте кадастр як фіскально-адміністративну технологію обліку та оцінки об'єктів оподаткування. В якому стані знаходиться кадастрова справа в Україні?
- 16.В 2004 р. у Італії проведено податкову реформу, в результаті якої кількість податків було скорочено. Чи можна вважати таку реформу однозначно позитивним явищем, якщо її не супроводить істотне зниження податкового навантаження на економіку? Порівняйте з заходами, передбаченим у Податковому кодексі України.

Теми рефератів

11. Основні центральні податки в Італії, їх параметри
12. Регіональні та місцеві податки в Італії
13. Адміністрування податків у Італії
14. Італійська наукова школа вчення про податки

15. Реферат на вільну тему: податки будь-якої держави, крім Великої вісімки. Бажано з числа сусідів України, держав Великої двадцятки, різних країн Європи, Азії, Африки, Америки.

Тести

1. Терміни з латинської мови “фінанси” і “фіск” походять із:

- а) стародавнього Єгипту;
- б) стародавнього Риму;
- в) сучасної Італії;
- г) стародавнього Ізраїлю?

2. Запроваджений в Італії податок на порнографію можна вважати:

- а) “етичним” податком;
- б) “гріховним” податком;
- в) “скандальним” податком?
- г) все з названого; ніщо з названого?

Прокоментуйте.

3. Видатним італійським вченим, котрий вніс великий вклад у теорію податків, є один із нижченазваних економістів:

- а) Адольф Вагнер;
- б) Поль Леруа-Больє;
- в) Артур Пігу;
- г) Маффео Пантелеоні;
- д) Лоренц Штейн;
- е) Кнут Віксель?

4. В Італії проведено податкову амністію. Загалом податкова амністія (не лише в Італії) означає:

- а) повне списання податкового боргу;
- б) часткове скорочення податкового зобов'язання;
- в) різновид індульгенції порушникам фіскальної дисципліни;
- г) все з названого;
- д) ніщо з названого? Поясніть зміст терміну “індульгенція”.

5. Видатними італійськими вченими, котрі внесли великий вклад у теорію податків, є двоє із нижченазваних економістів:

від податків). У формі етнічної організованої злочинності вперше виникла в Італії. В ХХ ст. мафіозні структури поширилися на весь світ.

Податкова амністія – звільнення платників від невиконаних ними податкових зобов'язань і/або наявного податкового боргу повністю, а здебільшого – частково шляхом зниження норми і суми належних податкових платежів. Амністії проводять з метою боротьби з ухиленням від податків, посилення ефективності адміністрування податків, збільшення надходжень.

Фіскальний нігілізм – різновид правового нігілізму, свідома зневага до закону і порядку. Нігілізм з боку платників податків – зловмисне нехтування правовими нормами оподаткування.

Програма теми

Італійська школа вчення про податки. Креативність представників школи, введення понять демократично-правової державності (політичного підприємництва, суспільного блага, суспільного вибору) в теорію фіскального обміну. Вплив італійської школи на сучасне вчення про податки.

Основні державні податки. Податок на доходи фізичних осіб: шкала ставок, визначення оподатковуваного доходу, порядок декларування, система соціальних пільг.

Податок на прибуток корпорацій, його параметри. Податок на приріст ринкової вартості активів.

Податок на додану вартість, система диференційованих ставок ПДВ.

Податок на спадщину і дарування, його особливості.

Інші центральні податки. Акцизи. Податок на трансфер нерухомості, його складові. Податок на транспортні засоби. Податок на порнографію.

Регіональні та місцеві податки. Регіональні й муніципальні податки на доходи фізичних осіб. Податок на виробничу діяльність. Місцевий податок на автотransпортні засоби. Податок на сміття та відходи.

Адміністрування податків. Фіскальне відомство Італії, його структура та функції. Агентство [державних] доходів, податкові інспекції.

Фінансова гвардія, її статус та функції.

Податкова реформа 2004 р., її мета і результати.

Податкова амністія 2009 р., її суперечливий характер.

Кількісні та якісні показники ефективності адміністрування податків у Італії в порівнянні з Україною.

Тема 7. Сучасні тенденції податкової політики та реформування податкових систем

План

- 1. Модернізація та реформування національних податкових систем**
- 2. Тенденції оподаткування в епоху глобалізації**
- 3. Гармонізація податків в умовах економічної інтеграції**
- 4. Проекти міжнародних податків: утопія чи майбутня реальність?**

Сучасні процеси в податковій системі України мають свої міжнародні орієнтири та аналогії. Спостереження над фінансово-економічними подіями відкривають деякі тенденції, що мають знайти продовження в найближчі десятиліття, проблеми і ризики, які ждуть свого вирішення чи нейтралізації, ідеї, котрі потребують підтвердження або спростування. Дійсність поставила на порядок денний задачі кардинальної важливості й складності – досягнення справедливого і ефективного оподаткування на мікро рівні (по відношенню до платників) у поєднанні з цілями макроекономічного характеру: належним наповненням державних бюджетів, забезпеченням економічного росту, фінансової та соціальної стабільності.

Реалізація даних завдань потребує зусиль і реформ як у національному масштабі, так і на рівні міждержавних відносин. У ХХ столітті в силу глобальної взаємозалежності національних економік податкові реформи відбуваються хвилями, синхронно-послідовно в різних країнах услід за лідером.

22.1. Модернізація та реформування національних податкових систем

В оподаткуванні, немало прийомів якого відомі ще з ветхозавітних часів, особливу увагу привертають новаторські зміни фіскальних технологій, свого роду інновації, котрі виділяються оригінальністю, новизною підходів до вирішуваних задач. Як спосіб модернізації податкових систем вони виникають не суспіль, а в окремих країнах-лідерах. Надалі подібні новоутворення або приживаються, або, не витримавши перевірки практикою, скасовуються.

Під *модернізацією* розуміють вдосконалення окремих процесів оподаткування, особливо організації та менеджменту податкової роботи, осучаснення технологій адміністрування податків.

Під кінець XX – на початку XXI ст. в податковій системі внесені винахідливі нововведення, котрі демонструють можливості оподаткування не лише в його фіскальному призначенні, але й у здатності до вирішення різноманітних задач нефіскального характеру.

Таких інновацій декілька. Одна із них – так звана *революція плоских ставок (flat-tax revolution)*, яка здебільшого торкнулася постсоціалістичних країн. 26 країн, в тому числі Україна, Росія, Сербія, Грузія, Румунія, Казахстан, відмовившись від прогресивної шкали, перейшли на пропорційні (“плоскі”) податкові ставки на доходи фізичних осіб у діапазоні від 12% (Грузія) до 25% (Латвія). Із держав Заходу плоску ставку (35,7%) запровадила лише Ісландія. Плоскі ставки з індивідуальних доходів у межах від 2,8% (Пенсільванія) до 5,3% (Массачусетс) діють також у шести штатах США.

Здавна добре відомі плоскі ставки задіяні заново в розрахунку на забезпечення нейтральності оподаткування та спрощення адміністрування податків. Основне заперечення проти плоских ставок зводиться до порушення ними принципу соціальної справедливості в оподаткуванні. Так що однозначної оцінки ці заходи не знайшли, полеміка навколо них триває.

З огляду на сумнівне походження багатьох багатств в Україні, добутих за умов, коли державну власність можна придбати за безцінок, викликає інтерес компенсаційний податок, призначений для бодай часткового відшкодування понесених державою втрат. Приватизація проходила не лише в Україні, але на Заході на цей випадок запровадили податок під красномовною метафоричною назвою *windfall tax* – *податок на невиправданий надприбуток*, (буквально: “*принесений вітром*”). Йдеться про по суті незаслужений, незароблений, що називається “нетрудовий” прибуток нових власників державного майна, одержаний ними внаслідок приватизації за заниженими цінами. Податок такого

типу справляють також з прибутку тих фірм, котрі в силу певних сприятливих умов мають вищий від середньої норми рівень рентабельності.

Прибутки подібного походження виникають у разі кон'юнктурного підвищення цін, як це, наприклад, трапалося в 2005 р., коли нафтова компанія Exxon Mobil одержала за рік 36 млрд. дол. прибутку. Схожа ситуація склалася для банків, які в розпалі фінансово-економічної кризи в 2009 р. одержали надприбутки. В цьому зв'язку уряд Великої Британії запровадив за ставкою 60% так званий *супер-податок (super-tax)* типу windfall tax на бонуси, чим викликав переполох серед банкірів. Останні стали “перекваліфіковуватися” в консультанти власного бізнесу з оплатою 600 ф. ст. (!) за годину. Тим самим бонус трансформується в заробітну плату (максимальна ставка податку 40%).

Механізм нарахування податку на надприбуток виробничих корпорацій достатньо простий. З суми прибутку, одержаного, скажімо, протягом п'яти років, віднімають суму інвестицій за цей період і суму, за яку підприємство було приватизоване. З решти стягують, як правило, одноразовий податок за ставкою 10–20%. Отже, законним чином ухилитися від даного податку просто – треба посилено інвестувати прибуток у придбане підприємство і/або купити його по справедливій ринковій ціні. Нам би такий windfall tax в Україну!

У деяких країнах запроваджено адресні соціальні податкові пільги солідарно-патерналістського характеру та оригінальної конструкції.

Так, у Франції ще в кінці XIX ст. на користь бідних установили податок у формі надбавки до ціни білетів для відвідувачів театрів, музеїв, виставок та інших видовищ. Складовою сучасної податкової системи є так званий *податок солідарності на багатство (L'impôt de solidarité sur la fortune* або *ISF*). Активи вартістю вище 770 тис. євро оподатковуються прогресивно зростаючими ставками від 0,55% до 1,8%. Елемент соціальної солідарності, властивий даному податку, полягає, по-перше, в тому, що вартість активів зменшується на суму податкових знижок на користь неповнолітніх і непрацевдатних членів сім'ї того самого домогосподарства, котрому належать активи. По-друге, держава по суті солідаризується з досить багатими людьми, пропонуючи їм

нульову податкову ставку на активи вартістю до 770 тис. євро. Адже такі гроші й вартості та навіть нижчі від них – ціле багатство.

Подібну властивість має і так званий *податковий щит (bouclier fiscal)* – *фіскальний захист платників податків*. Дана пільга передбачає, що загальна сума податку на доходи, податку на багатство і місцевих майнових податків не повинна перевищувати 50% загальної величини доходу платника. В іншому разі платник має право на відшкодування переплати.

До стандартної ставки французького податку на прибуток (33,3%) для компаній, прибуток яких перевищує 2 млн. 289 тис. євро, встановлено 3%-ну *соціальну надбавку (contribution sociale additionnelle)*.

У Німеччині *податок солідарності (Solidaritätszuschlag)* – 5,5%-на цільова надбавка до максимальних ставок податків на доходи фізичних осіб і на прибуток корпорацій – існує з 1995 р. для фінансування розвитку східних федеральних земель (колишньої Німецької Демократичної Республіки).

В Італії *внесок солідарності* сплачують фізичні особи вищої доходної групи у формі 4%-ної надбавки до максимальної ставки податку.

Під тиском фінансових потреб в Угорщині з 2007 р. також запроваджено *податок солідарності (szolidaritási adó)* на доходи “успішних” фізичних осіб і прибутків бізнесу за додатковою ставкою 4%. Фірма “Audi”, не бажаючи бути солідарною з угорським суспільством, пригрозила закрити свої заводи в країні.

Якщо в Угорщині фіскальна солідарність обумовлена дефіцитом бюджету, в Німеччині має міжрегіональний характер, то у Франції та Італії – соціальний, що пояснюється сильним політичним впливом лівих партій. В Україні спеціальних форм оподаткування на зразок податків солідарності немає, хоч фактично, як і деінде, податкова система виконує роль механізму перерозподілу доходів від одних соціальних верств населення до інших, від економічно успішних регіонів до депресивно-дотаційних регіонів.

Під прапором модернізації у країнах Заходу інтенсифікують діяльність податкових служб, зокрема, шляхом запровадження процедур і технологій *електронного уряду (e-government)*. Яскравий тому приклад – *Коперніковський*

податковий проект (Copernicus taxe projet) у Франції. Проектом передбачено: запровадження спрощеної уніфікованої фіскальної звітності для фізичних і юридичних осіб; доступ через Інтернет до звітності в режимі реального часу; здійснення податкового процесу через електронні канали (*e-tax service*); розроблено комп'ютерну програму для адміністрування податків з бізнесу.

В перше десятиліття XXI ст. у країнах Заходу проведено і декілька системних податкових реформ.

Президент США Барак Обама з 2009 р. приступив до реалізації свого "*податкового плану*" (*Tax plan*) – податкової реформи, що передбачає підвищення податку з великих доходів при зниженні рівня оподаткування середнього класу; індексацію *альтернативного мінімального податку* з (при будь-якій комбінації пільг цей податок гарантує податкове зобов'язання за мінімальною ставкою); скасування податку на доходи для осіб, старших 65 років з річним доходом меншим 50 тис. дол.; суттєве спрощення процедур декларування доходів; лібералізацію на користь платників системи податкових кредитів та інші заходи. Зокрема, для студентів запроваджують так званий *податковий кредит американських можливостей (American opportunity tax credit)*, який покриває перші 4 тис. дол. вартості навчання за перші два роки.

Податкова система Франції зазнала істотних змін у результаті податкової реформи, проведеної в 2008 р. з ініціативи президента Ніколя Саркозі. Задум реформи полягав у стимулюванні трудової діяльності, підвищенні купівельної платоспроможності.

І американська, і французька реформи направлені соціально-економічну мету стимулювання споживання товарів і послуг, має сприяти нарощуванню виробництва і відповідно подоланню кризових явищ в економіці.

Керівництво Євросоюзу орієнтує уряди країн ЄС на проведення податкових реформ, які б заохочували економічне зростання, підвищення рівня зайнятості та конкурентноздатності національних економік. При збереженні податкового суверенітету країн-членів ЄС пріоритетами Євросоюзу визнано

прогресивне оподаткування доходів, активізацію використання екологічних податків, посилене оподаткування нерухомого майна та споживання.

Загальний задум податкових реформ, проведених у західних державах на початку XXI ст., можна визначити задачами нейтралізації негативних наслідків соціальних реформ (підвищення пенсійного віку, зменшення обсягу державних видатків) та заохочення споживання. Під впливом тої істини, що *доходи* бюджетів усіх рівнів – це *видатки* домогосподарств, намітилися тенденція: доцільніше менше брати з населення податками, ніж, взявши більше, більше і повертати у формі різного роду соціальних допоміг і виплат.

Небезінтересні тенденції розвитку податкових систем у 183 державах протягом 2006–2010 рр. розкрито в дослідженні, спільно виконаному Світовим банком і аналітичною фірмою PricewaterhouseCoopers. Під кутом зору затрат часу і зусиль, пов'язаних з оформленням і сплатою податків, що, зрозуміло, має вартісний еквівалент, ключові результати аналізу мають такий вигляд³⁴:

- 60 країн істотно спростили й підвищили зручність адміністрування податків (tax ease), 40 країн провели значні податкові реформи;
- затрати на справляння податків (tax cost) у середньому знизилися на 5%, затрати часу на адміністрування скоротилися на 7 днів, податкових платежів за рік стало на 4 менше;
- електронні системи декларування та сплати податків запроваджено у 60 країнах, 50 країн мають по одному податку на одну податкову базу, 74% країн здійснюють самооцінку об'єктів податків у формі декларування;
- найбільш зручно і дешево платити податки у країнах з високими доходами і низьким адміністративним тиском, у таких країнах краще і простіше діє система взаємодії бізнесу з властями через електронні канали;
- в середньому типова компанія сплачує в формі податків половину комерційного прибутку, витрачає 7 тижнів на ведення податкових справ, робить податкові платежі кожні 12 днів (30 разів у рік);

³⁴ Paying Taxes 2011. The Global Picture. Key findings from the 2011 survey. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/key-findings.jhtml>

- в середньому типова компанія сплачує 9 різних податків, (у тому числі внесків у соціальні фонди); податок на прибуток корпорацій складає 38% загального податкового навантаження, 25% часу затрачає на підготовку податкової документації й звітності, 12% – на здійснення платежів;
- серед податків на споживання податок на додану вартість домінує в 148 країнах із 183-ох, затрати часу на оформлення і сплату ПДВ на 64% перевищує аналогічні затрати на податок на прибуток корпорацій;
- найбільш поширена форма лібералізації оподаткування – зниження ставок податку на прибуток корпорацій, протягом 2009–2010 рр. такі часткові реформи проведено в 17 країнах.

На жаль, у цих же матеріалах наведені дані, за якими Україна поки що уступає іншим державам по всіх якісних показниках адміністрування податків.

У зв'язку з загостренням економічних, соціальних, екологічних проблем у прийдешньому десятилітті 2011–2020 рр. у порівнянні з 2000–2010 рр. експерти очікують перемену деяких позитивних тенденцій на протилежне та прогнозують зростання податків, особливо ПДВ, акцизів, майнових податків.

Разом із тим виросла спонукана податками громадянська активність. Так, у США розпочався рух так званих *чайників*, яких підтримує 18% населення. Гасло “чайників” – “taxed enough already” (“вже достатньо з нас податків”).

Одна із умов успішного функціонування податкової системи – відносна стабільність податкового законодавства. Відносна тому, що об'єктивна потреба в проведенні податкових реформ уже сама по собі суперечить нерушимій стабільності. Тут для західних країн властивий своєрідний компроміс: ставки податків, пільги, різного роду ліміти періодично (щорічно, один раз у три роки) переглядаються, а правила справляння та адміністрування можуть впродовж багатьох років залишитися незмінними. Тому на фоні постійних ламентаций про нестабільність українського законодавства розмови про якусь незвичайну стабільність фіскальних законів у західних державах – міф. А прийняття Податкового кодексу України безсумнівно, хоч і не абсолютно, посилює стабільність податкового законодавства.

Тенденції оподаткування в епоху глобалізації

Глобалізація поставила функціонування національних податкових систем перед фактом практично вільного переміщення між державами товарів і робочої сили, а особливо – капіталів, прибутків, інвестицій. Як наслідок, за одним влучним висловлюванням, “все, що рухається, втікає від оподаткування з швидкістю електронів”. Адже завдяки Інтернету розвивається електронна комерція. Виникає все більше товарів у електронній формі, наприклад, програмних продуктів, оподатковувати які дорого, важко, неефективно.

За таких обставин постають принаймні три проблемні задачі: (1) вдосконалення існуючих правил і технологій оподаткування; (2) реструктуризація, тобто відносні зміни значення окремих складових сучасних податкових систем (комбінації податків на доходи, прибутки, споживання та майно); (3) з'ясування загального впливу глобалізації на оподаткування.

Реалізація першої задачі передбачає, по-перше, спрощення податкових процедур, оскільки законодавство залишається громіздким. Підраховано, що затрати часу персоналом корпорацій на дії, пов'язані з розрахунками і сплатою податків відповідно правилам (*tax compliance*), сягають близько двох (!) місяців. По-друге, не спадає гострота боротьби з легальним й нелегальним ухиленням від податків. З метою наповнення бюджетів ефективність податкових систем передбачає запобігання втрат доходів у результаті їх відпливу в сферу тіньової економіки. По-третє, для підприємств малого бізнесу необхідно скорочення адміністративних затрат, котрі, за оцінками, в п'ять разів вищі в порівнянні з великими корпораціями. Адміністрування податків непросте й недешеве і для фізичних осіб. По-четверте, при небувалих загрозах природному середовищу, печальний приклад чому – забруднення нафтою Мексиканської затоки, зростає роль екологічних *зелених податків (green taxes)*, призначених для стримування забруднювачів і компенсації видатків на захист довкілля. Не лише в часи Адама Сміта, ще 25 років тому назад про податки подібного типу не було і в помину.

Під впливом глобалізації західні економісти вносять пропозиції підняти роль податків на майно та споживання за рахунок зменшення фіскального значення оподаткування доходів фізичних осіб і прибутків корпорацій.

На стороні податків на майно ті переваги, що нерухоме майно, (щонайперше – земля), нафта і природний газ, вода, різні викопні мінерали, радіочастоти можна оподатковувати, не побоюючись їх приховування чи значної шкоди для промислового і аграрного виробництва на їх основі. По суті ця пропозиція відтворює напівзабуті проекти *єдиного податку на землю* Франсуа Кене (1694–1774) та Генрі Джорджа (1839–1897). Це ідея, котру можна поширити на природні ресурси взагалі. При розвитку подій у цьому напрямку значна частина податків набувають характеру *рентних платежів*.

Деякі економісти віддають пріоритет податкам на споживання, але не в традиційних (акцизи, ПДВ та ін.), а в новоутворених формах. Йдеться про заміщення ряду існуючих податків *податком на видатки (expenditure tax)*. “За сучасною податковою системою людей оподатковують усякий раз як вони працюють, заощаджують, вступають у шлюб, передають спадщину і вмирають. Це вкрай невдалі податки. Людей слід оподатковувати лише тоді, коли вони витрачають, а облік видатків вести на основі звичайних щорічних декларацій”³⁵.

Подібний проект *податку на індивідуальні видатки (personal expenditure tax)* розробив британський економіст Ніколас Калдор (1908–1986). Податок навіть було запроваджено в Індії під час податкової реформи 1956 р. Щоправда, експеримент не вдався, і податок скасували через декілька років. У епоху глобалізації до цього податку піднявся посилений інтерес.

Лауреат Нобелівської премії Джеймс Мід (1907–1995) запропонував податок своєрідного “гібридного” типу – так званий *податок на дохід за винятком заощаджень (savings-exempt income tax* або *SEI tax)*. Проектом передбачено оподаткування в звичайному порядку лише тієї частини доходу, котра витрачається на споживання, а заощаджувану частину доходу від податку звільнено. Мета очевидна – стимулювання заощаджень як джерела інвестицій.

³⁵ McCaffery E. Three Views of Tax / E. McCaffery. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.law.usc.edu/academics/centers/cslp/papers/cslp-wp-040.pdf>

По суті даний податок на відміну від традиційних непрямих податків на споживання є *прямим особовим податком на споживацькі видатки (direct personal consumption expenditure tax)*.

Поки що введення названих податків відкладено на майбутнє, але в разі реалізації буде рівнозначно фундаментальній податковій реформі, порівнянній з запровадженням свого часу податку на доходи та універсального акцизу.

Помітивши деяке зниження питомої ваги податків у ВВП країн ОЕСР, відомий експерт МВФ Віто Танзі пояснив його причини дією (див. глосарій) “*фіскальних термітів*” (*fiscal termites*). Останні ослаблюють доходну базу податкової системи, подібно до того як справжні терміти підточують будівлю. Міжнародний характер бізнесу посилює дію “термітів” до такої міри, що назріває ризик фіскальної кризи національних податкових держав. Основних, найбільш небезпечних “термітів” Танзі налічує п’ять ³⁶:

- операції електронної комерції, особливо з нематеріальними активами, нелегко відслідковувати, складніше адмініструвати ПДВ;
- використання e-money – електронних грошей (карток та інших форм) – дозволяє розраховуватися з депозитів в іноземних банках або з секретних банківських рахунків, що розмиває доходність ПДВ і податку з продаж;
- торгівля за внутрішніми (трансфертними) цінами між окремими своїми підрозділами дозволяє мультинаціональним компаніям легально ухилятися від податків шляхом продаж продукції по високих цінах у країни з високими податками і навпаки;
- розміщення депозитів у офшорних фінансових центрах і “податкових сховищах” часто робить їх недосяжними для податкових відомств (за оцінками, обсяг таких депозитів може сягати 5 трильйонів доларів);
- важливий “фіскальний терміт” – “екзотичні й заплутані”, за Танзі, “розроблені надзвичайно хитромудрими і високооплачуваними людьми” фінансові інструменти (*financial instruments*), що робить їх практично

³⁶ Tanzi V. The Role of the State and Public Finance in the Next Generation / V. Tanzi // OECD Journal on Budgeting. – 2008. – Vol. 8. – No. 2. – P. 7–8. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.oecd.org/dataoecd/43/0/43410951.pdf

недоступними для розуміння з боку “працівників податкових служб, які здобули звичайну освіту та одержують скромну заробітну плату”.

Йдеться про похідні фінансові інструменти від звичайних цінних паперів так звані *деривативи (derivates)* і *хедж-фонди (hedge funds)*. Деривативи (опціони, варанти, ф'ючерси) в силу своєї складності та залежності від кон'юктурних обставин створюють сприятливі можливості для ухилення від сплати податків. Хедж-фонди – інвестиційні компанії, котрі ведуть торгівлю цінними паперами таким чином, щоб обмежити ризики й застрахуватися від збитків. Використовуючи хитросплетені стратегії, хедж-фонди набули скандальної репутації осередків агресивного податкового планування. Хедж-фондом Soros Fund Management володіє знаменитий валютний спекулянт-мільярдер Джордж Сорос. Він підтримав ідею про податок на валютні операції, але зауважив, що тим самим він виступає проти власних ділових інтересів. На думку Сороса, деривативи зроблять такий податок неефективним.

З огляду на ці застереження, наслідки глобалізації для оподаткування не одні лише радузні. Незважаючи на деякі обмеження, прийняті країнами ОЕСР, “фіскальні термітники” на Багамах, Островах Кука, Кайманових Островах, Монако та ін. залишаються. На порядку денному стоїть посилення боротьби з ухиленням від податків шляхом міждержавної координації зусиль, у тому числі при участі міжнародних організацій (ООН, ОЕСР, Євросоюзу та ін.).

Глобалізація відкриває небувалі раніше можливості розміщення капіталів і підприємств за рубежом. У результаті, оскільки національного суверенітету над податками ще не скасовано, виникає *податкова конкуренція* (див. глосарій) – міждержавне суперництво за доступ до більш обширних податкових баз і/або сприятливих економічних умов. Відповідно одні держави створюють привабливі умови оподаткування для платників іноземного походження, а другі перешкоджають переманюванню платників. Зрозуміло, що при цьому виникає *конфлікт інтересів*: одні розраховують на нарощування податкових надходжень, а другі протистоять ризику їх втратити. Якщо податкова система функціонує за принципом *фіскального федералізму*, то податкова конкуренція виникає також і між окремими регіонами в межах однієї держави.

Незважаючи на правила Світової організації торгівлі щодо дотримання недискримінаційних і непротекціоністських податкових режимів, заклики утримуватися від торгових війн і репресивних заходів небезпеки й ризику податкової конкуренції не щезли. Вони виникають в силу встановлення з метою

залучення іноземних інвестицій пільгових плоских і/або понижених ставок, переводу підприємств і оподатковуваних прибутків у офшори.

Перед Україною проблема гострої податкової конкуренції поки що не стоїть, (якщо не вважати конкурентами власної держави бізнесменів, які тримають свої кошти в офшорах). Але вона буде посилюватися з подальшим втягненням національної економіки в процеси глобалізації та інтеграції.

В епоху глобалізації небувалих раніше масштабів і розмаїття набуло міждержавне співробітництво фіскальних відомств та міжнародна координація податкової політики. З цією метою створені численні міжнародні організації, дослідні центри, асоціації, академії, форуми. Так, при *Центрі податкової політики та адміністрації ОЕСР* діють *Комітет з фіскальних справ, Глобальний форум з питань транспарентності та обміну податковою інформацією, Форум з питань адміністрування податків*. Велику роль у популяризації передового досвіду оподаткування відіграє *Міжнародна фіскальна асоціація (International fiscal association)*. Важливі функції виконують *Міжнародне бюро податкової документації, Світова асоціація платників податків, Інститут фіскальних досліджень* та ін. Створено навіть *Міжнародну асоціацію з питань податкового планування* – спілку банкірів, фінансових менеджерів, бухгалтерів і юристів, об'єднаних навколо бажання (і мистецтва) не платити податки на законних підставах.

Загалом глобалізація спричинила значні зміни у функціонуванні податкових систем, виникли нові явища, піднялися на безпрецедентний рівень міжнародне співробітництво та координація фіскальної політики.

Гармонізація податків в умовах економічної інтеграції

В сфері оподаткування інтеграційні процеси в Євросоюзі проходять на *централізованому* (міждержавному, наднаціональному) і *децентралізованому* (внутрішньодержавному, національному) рівнях. Централізований рівень пов'язаний з формуванням доходів спільного бюджету ЄС. На національному рівні здійснюється *гармонізація податкових систем країн ЄС* – зведення

національних систем державних фінансів до однотипності їх структури, упорядкування на основі спільно узгоджених вимог, норм і методів функціонування шляхом взаємної ув'язки, пристосування та перебудови. Зближення податкового законодавства країн-членів ЄС шляхом гармонізації було передбачено у Римському договорі (1957 р.) і пізніше послідовно провадилося в життя. Метою гармонізації є усунення перешкод для руху капіталів і товарів між країнами ЄС; свобода пересування людей, надання услуг та здійснення платежів, загалом сприяння економічному розвитку. Одна із нагальних задач гармонізації – усунення, принаймні применшення міждержавної податкової конкуренції.

Легальною підставою для гармонізації є директиви Єврокомісії. Так, гармонізація податку на додану вартість проведена у відповідності з Директивою 2006/112/ЄС (“The VAT Directive”) від 28 листопада 2006 р.

Схожість національних фіскальних технологій може досягатися різними способами. У концептуальному плані інтеграція оподаткування через гармонізацію та координацію носить назву *підходу за Бісмарком (Bismarckian approach)*, що означає зближення на основі спільно узгоджених і взаємно зобов'язуючих правових норм функціонування податкових систем та скоординованої між різними країнами податкової політики. Альтернативний *підхід за Джефферсоном (Jeffersonian approach)* передбачає взаємне пристосування національних податкових систем і фіскальних інститутів при деякому збереженні їх самобутніх рис. Простіше кажучи, суть першого підходу зводиться до інтеграції податкових систем за зарані узгодженою схемою, а другого – до їх взаємної адаптації.

Отто Бісмарк (1815–1898) – німецький державний діяч, архітектор об'єднання Німеччини на основі продиктованих ним умов, він створив єдину імперську податкову систему за пруським взірцем. Томас Джефферсон (1743–1826) – автор Декларації незалежності США, ініціатор законодавства, яке передбачало фінансову автономію штатів з відповідною різноманітністю їх податкових систем, але при додержанні норм федеральної Конституції США.

Процес гармонізації податків ніколи не припинявся з моменту створення ЄС, забезпечуючи сумісність національних податкових систем і координацію

податкової політики. Крім створення митного союзу, що було зроблено в першу чергу, Євросоюз у різний час ставив і вирішував наступні питання:

- наближення питомої ваги податків у ВВП;
- оптимізація співвідношення між прямим і непрямими податками у пропорції 61,5 : 38,5 (згідно “плану Вернера”);
- впорядкування податкових пільг, рівня ставок, організаційних форм адміністрування податків;
- запровадження єдиних правил і норм амортизації.

В результаті гармонізації в питаннях оподаткування відбулося значне переміщення суверенітету з національного рівня до органів Євросоюзу.

В процесі гармонізації особливо складним для врегулювання виявився ефект, відомий під назвою *парадоксу непрямого оподаткування*. Його суть: чим вищі за інших рівних умов ставки акцизів і ПДВ, тим вища конкурентноздатність товарів країни-експортера, оскільки згідно діючого в Євросоюзі *принципу призначення (destination principle)* експорт звільняється від непрямих податків. Останній означає, що всі товари, як національного, так і зарубіжного виробництва, оподатковуються однаково по місцю їх призначення і місцезнаходження споживачів: імпортні товари – у момент пересічення митного кордону; товари внутрішнього виробництва – в момент їх продажу. Відповідно товари, котрі направляються на експорт, звільняються від непрямих податків у країні свого походження та оподатковуються в країні призначення. Якщо в країні призначення рівень непрямих податків нижчий, то експортери по суті одержують приховану *експортну субсидію* в формі часткового звільнення від акцизів ПДВ. [За альтернативним *принципом походження (origin principle)* товари оподатковуються по місцю свого походження, тобто виробництва].

Один із можливих перспективних напрямків гармонізації – запровадження уніфікованого для всіх країн-членів Євросоюзу так званого *європейського податку* безпосередньо в бюджет ЄС. Зокрема, пропонується оподатковувати викиди вуглекислого газу на рівні 17–20 євро за тону CO₂. Вважають, що прямий європодаток дозволить розвантажити державні бюджети

від обтяжливих і непопулярних внесків у бюджет ЄС. При очевидних фіскальних вигодах, не ясні економічні наслідки європодатку. Тому поки що проти європодатку виступають уряди Німеччини, Франції, Великої Британії.

Досвід гармонізації податків у країнах Євросоюзу – корисний приклад і повчальна школа, які стануть у пригоді Україні в її інтеграційних зусиллях.

Проекти міжнародних податків: утопія чи майбутня реальність?

Задуми запровадження міжнародних (глобальних) податків коріняться в міркуваннях двоякого роду: (1) мобілізації ресурсів для вирішення глобальних проблем (потепління клімату, бідність, голод, СНІД, наркотрафік та ін.); (2) солідарності з країнами, що розвиваються, котрі потребують нових джерел фінансування програм боротьби з соціально-економічною відсталістю.

Все почалося з того, що у 1972 р. американський економіст Джеймс Тобін (1918–2002) виступив з пропозицією запровадити *податок на валютні операції (currency transaction tax, Tobin tax)*. У теоретичному плані податок Тобіна веде походження від ідей Джона М. Кейнса (1883–1946) про можливість заохочення інвестицій шляхом оподаткування спекулятивних операцій. Політики трансформували податок Тобіна у “*податок Робіна Гуда*”, пристосований для фінансування програм викорінення голоду й бідності. Підраховано, що річний обсяг світових валютних потоків складає близько 800 трильйонів доларів. При оподаткуванні даної суми за ставкою всього 0,005% протягом року можна зібрати в солідарний фонд розвитку біля 40 млрд. дол., за ставкою 0,25% – 2 трильйони доларів.

Важливе значення відводиться проектам *енергетичних податків (energy taxes)*, *податків на вуглеводневі види палива (hydrocarbon taxes)* та *авіаційне паливо (aviation fuel tax)*. Передбачається оподатковувати всі види палива мінерального і нафтогазового походження як такі, що викликають глобальне потепління та забруднення атмосфери. Енергетичні податки розраховані на те, щоб завдяки оподаткуванню ціни товарів і послуг підвищилися до рівня

відшкодування повної вартості нанесеної соціальної та екологічної шкоди. За податками цієї групи закріпилися репутація “зелених податків”.

Обговорюється *податок на електронну пошту (e-mail tax/Internet tax)*, що має справлятися в багатих (розвинених) країнах для фінансового сприяння участі в “цифровій (digital) революції” країн, що розвиваються.

Інші пропоновані міжнародні податки: глобальний податок на продажі; на прибутки транснаціональних корпорацій; на міжнародну рекламу; на торгівлю окремими товарними групами (зброя, золото); на передачу технологій; на “втечу умів”; на активне сальдо торгового балансу; на забруднювачів морських акваторій; на білети в міжнародних авіаційних і морських перевозках та деякі інші.

Немало пропозицій щодо запровадження зборів і обов’язкових платежів за право доступу до світових ресурсів загального користування: ресурсів океанського дна; рибних ловів; міжнародного повітряного простору; Місяця; Антарктиди; телекомунікаційних електромагнітних частот; місця для “паркування” супутників на геостаціонарній орбіті.

На рівні Євросоюзу йде дискусія навколо проекту вже згаданого *європейського податку (European tax)*, запропонованого Єврокомісією і підтриманого Європарламентом. Існує декілька варіантів європодатку: на паливо (нафтопродукти, газ, вугілля), на фінансові трансакції, особливі сподівання покладають на оподаткування викидів вуглекислого газу (CO₂). Заявлена мета запровадження європодатку – стимулювання інновацій у сферах енергетичної ефективності та захисту довкілля.

З 1 липня 2006 р. французька податкова система доповнена *цільовим податком солідарності на авіа білети* з диференціацією ставок від 1 до 40 євро у залежності від дальності польоту та класу салону. Кошти від надходжень (близько 200 млн. євро в рік) направляються у фонд ООН для закупки ліків, медикаментів, продовольства для населення колишніх колоній Франції. На відміну від вище названих проектів, це вже *реально існуючий податок*. Хоч він

і не знайшов одностайної підтримки серед інших держав, ООН розцінила даний податок як перший крок на шляху створення *глобальної податкової системи*.

У перспективі міжнародні податки мають стати установленими на основі міждержавного консенсусу платежами юридичних осіб і громадян суверенних держав з метою одержання ресурсів для проведення під наднаціональною юрисдикцією соціально-економічних заходів у глобальному масштабі.

Науковий авторитет Нобелівського лауреата Джеймса Тобіна забезпечив міжнародним податкам статус канонізованого інноваційного джерела фінансів розвитку. Хоч перед податками наднаціонального типу ще стоять серйозні перешкоди політичного, правового і фіскально-адміністративного характеру, вони вже існують в умах, знаходяться серед пріоритетів сучасності. Глобалізація – всеохоплюючий фундаментальний процес нашого часу – не може не супроводжуватися істотними змінами і в сфері державних фінансів.

Висновки

З часів буржуазно-демократичних перетворень, зокрема Великої французької революції, здатність, а головне готовність платити податки на доходи фізичних осіб, – ознака усвідомленого громадянства, свідчення свого роду фіскального патріотизму платників податків.

На початку ХХІ ст. постала низка *проблем і задач* щодо переосмислення ролі податків і вдосконалення технологій оподаткування:

- проблема пріоритетної бази оподаткування: дохід, майно, споживання?
- вибір шкали податкових ставок відповідно критеріям соціальної справедливості, фіскальної продуктивності, економічної ефективності;
- впорядкування оподаткування бізнесових структур, діяльність яких підпадає під юрисдикцію різних держав;
- посилення контролю над ухиленням від сплати податків. При широких наглядових правах органів фіскальних відомств західноєвропейські й американські стандарти оподаткування передбачають суворі заходи

контролю над платниками: заборони, обмеження, штрафи. Подібні порядки метафорично характеризують як “*податкове пекло*”.

В еволюції податкових систем склалися наступні найбільш помітні *тенденції*, котрі властиві й Україні:

- спрощення систем податків та податкового законодавства;
- якомога повна акумуляція податків при мінімізації затрат на адміністрування з боку фіскального відомства і платників податків;
- розвиток і загострення міждержавної податкової конкуренції;
- поширення податків екологічної та ресурсозберігаючої спрямованості.

В умовах світової фінансово-економічної кризи та у зв'язку з демографічними проблемами (скорочення народжуваності, постаріння населення) йде процес скорочення соціальних щедрот за рахунок бюджетних коштів у тому числі шляхом зниження податкових пільг соціального характеру, підвищення ставок деяких податків та ін.

Хоч процеси міждержавної уніфікації та, зокрема, гармонізації податків у Євросоюзі, йдуть повільно, під впливом глобалізації та інтеграції податкові системи окремих держав усе більше нівелюються, втрачаючи свій самобутній національно-історичний характер.

Йде дискусія навколо можливості й доцільності справляння міжнародних (глобальних) податків. Їх запровадження виходить на рівень приймання рішень з боку Євросоюзу, ООН і держав Великої двадцятки (G20).

Україна зрівнялася з державами Заходу щодо принципів і технологій функціонування податкової системи. Проблемними залишаються ефективність адміністрування, рівень податкової культури, приборкання корупції.

Існують прогнози, що 2011–2020 рр. стануть десятиліттям зростання податків, особливо на додану вартість, споживання, майно.

Навчальний тренінг

Контрольні запитання

1. Які переваги і недоліки властиві податкам, які справляються за плоскими ставками? Чому Україна перейшла на цей різновид податкових ставок?
2. В чому полягає специфіка windfall tax? З яких причин, на вашу думку, податку даного типу не запроваджено в Україні?
3. В чому полягає призначення податків солідарності? З яких причин, на вашу думку, податку даного типу немає в Україні?
4. Яким чином зменшення податків на низько доходні групи населення сприяє підвищенню споживання товарів і послуг та росту економіки?

Теми рефератів

1. Фіскальна ефективність податкової системи України в порівнянні з податковими системами держав Заходу.
2. Позитивні й негативні риси податків на доходи фізичних осіб у порівнянні з податками на майно.
3. Позитивні й негативні риси податків на прибуток підприємств у порівнянні з податками на споживання.
4. Запровадження в Україні податку типу windfall tax: “за” і “проти”.
5. Реферат на вільну тему: податки будь-якої держави, крім Великої вісімки. Бажано з числа сусідів України, держав Великої двадцятки, інших країн Європи, Азії, Африки, Америки.

Тести

1. Податок Тобіна це:
 - а) натуральний податок;
 - б) податок на доходи;
 - в) податок на доходи;
 - г) податок на валютні операції?

4. Sarkozy Reforms (Le Paquet Fiscal). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.dixonwilson.com/downloads/The%20Sarkozy%20Reforms.pdf
5. Tanzi V. Globalization and The Work of Fiscal Termites / V. Tanzi // Finance & Development. – 2001. – Vol. 38. – No. 1. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2001/03/tanzi.htm>
6. Tanzi V. The Role of the State and Public Finance in the Next Generation / V. Tanzi // OECD Journal on Budgeting. – 2008. – Vol. 8. – No. 2. – P. 7–8. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.oecd.org/dataoecd/43/0/43410951.pdf

Глосарій

Конфлікт інтересів – ситуація, в якій стикаються протилежні інтереси й несумісні цінності суперницьких осіб, організацій, держав.

Податкова конкуренція – міждержавна і/або міжрегіональна боротьба за економічні вигоди і зростання податкової бази шляхом створення привабливих умов оподаткування для фізичних і юридичних осіб іноземного походження і/або переманювання платників податків з інших територій своєї держави.

Податкова політика – напрям діяльності законодавчих й адміністративних органів у сфері оподаткування з метою фіскального забезпечення функціонування держави, вирішення проблем та регулювання соціально-економічних процесів податковими засобами.

Податкова реформа – реакція на негативні соціально-економічні тенденції, зміна пріоритетів податкової політики, цілеспрямоване комплексне перетворення податкової системи, норм і технологій оподаткування.

“Фіскальні терміти” – термін податкового жаргону, введений у вжиток функціонером МВФ Віто Танзі, для означення легальних, але зловмисних методів (вони і є “терміти”) ухилення від податків (tax avoidance) шляхом цілеспрямованого проведення економічних операцій, неоподатковуваних у силу упущень податкового законодавства. Близький за значенням термін у вітчизняній літературі й практиці – “податкові ями”.

Фіскальний федералізм – організаційна форма децентралізації міжбюджетних відносин на принципах фінансової самодостатності окремих адміністративно-територіальних одиниць, за якими закріплені права і повноваження, забезпечені відповідними податковими надходженнями та ресурсами. Існує як у федеральних, так і в унітарних державах. В Україні даний термін інколи помилково ототожнюють з сепаратизмом.

Tax compliance (англ.) – забезпечення справляння податків у заданій сумі за установленими правилами; рівень відповідності дій платників чинному законодавству щодо виконання податкових зобов'язань. (Рівнозначного аналога даному поняттю в науковій термінології українською мовою немає).

Програма теми

Модернізація та реформування податкових систем. Новітні фіскальні технології: “революція плоских ставок”; windfall tax; податки солідарності. Американська і французька податкові реформи. Тенденції розвитку податкових систем у країнах світу протягом 2006–2010 рр. Прогноз на 2011–2020 рр.

Тенденції оподаткування в епоху глобалізації. “Зелені” податки. Податки на електронну комерцію. Тенденції оподаткування майна. Податки на видатки за Н. Калдором і Дж. Мідом. “Фіскальні терміти”, їх види. Податкова конкуренція, її механізм і наслідки. Міжнародне співробітництво в сфері оподаткування, його форми та інфраструктура.

Гармонізація податків. Гармонізація податків у Євросоюзі, її етапи і задачі. Моделі гармонізації за Бісмарком і Джефферсоном. Парадокс непрямого оподаткування. Принцип призначення і принцип походження.

Міжнародні (глобальні) податки як вірогідний новий етап в еволюції оподаткування в епоху глобалізації. Проект податку Тобіна, його сутність і призначення. Інші проекти міжнародних податків, European tax. Перша ластівка – французький податок солідарності на авіа білети.

ДОДАТКИ

Додаток А

Податки і збори в Римській Імперії (I ст. до н. е. – V ст. н. е.)

1. Ринковий збір	44. Збір з торговців маслом
2. Портові збори	45. Збір з торговців ковбасами
3. Шляховий збір (apostolion)	46. Збір з міняйлів (грошей)
4. Збір за підтвердження угод	47. Подушна податъ
5. Збір за ярлик на ослив (diploma onon)	48. Податок з доходу від фініків
6. Податок на спадщину	49. Податок на землю під забудовою
7. Збір при угодах з фіском	50. Збір на утримання неімущих
8. Збір при обміні та розміні грошей	51. Збір на спорудження статуй
9. Збір з власників верблюдів	52. Збір на імператорське полювання
10. Збір за накладення печатки, оформлення квитанції	58. Грошовий збір натомість трудової повинності по очищенню каналів
11. Збір з власників дрібної худоби	54. Збір на утримання і ремонт каналів
12. Податок з власників рабів	55. Збір на мисливські списи
13. Збір з власників свиней	56. Збір на утримання знатного гостя
15. Податок на виноградники	57. Збір на утримання яхти імператора
16. Аннона-податок – натуральний податок з урожаю у продовольчий фонд столиці	58. Збір на утримання домової тюрми для недоїмників при конторі відкупника податків
17. Земельний податок	59. Збір на утримання річної варті
18. Податок на маслинні плантації	60. Збір на утримання лазень
19. Податок на присадибні городи	61. Збір на утримання гарнізону
20. Податок з виробників вина	62. Збір на утримання сторожових вишок
21. Податок виробників пшениці	63. Збір на утримання відкупника податків
22. Податок з виробників огірків	64. Збір на утримання пристані
23. Збір з фінікових плантацій	65. Вірнопідданський збір на золотий вінок імператору (aurum coronarium)
24. Збір з квартирної плати	66. Збір на платню поліції
25. Збір з торговців рибою	67. Збір на утримання і ремонт дамб
26. Збір з ломовиків (биндюжників)	68. Збір на утримання обліковців податків
27. Збір з банщиків	69. Збір на канцелярські приладдя для урядових установ

28. Збір з красильників (тканин)	70. Збір на утримання настоятеля храму (epistatikon)
29. Збір з ткачів	71. Збір на проведення видовищ і релігійних процесій
30. Збір з виробників килимів	72. Збір на утримання територіальної адміністрації
31. Збір з повій	73. Збір на утримання збирача податків
32. Збір з кравців	74. Збір на благодійність
33. Збір з виробників сукна	75. Збір на папірус для канцелярій
34. Збір з перукарів	76. Нотаріальний збір за оренду
35. Збір з човнярів	77. Податок на торговий оборот
36. Збір з корабельних теслярів	78. Податок на поташ і мило
37. Збір з будівельників	79. Податок на предмети розкоші
38. Збір з погоничів ослів	80. Податок на рабовласників за рабів, відпущених на волю
39. Збір з носильників (вантажів)	81. Мита ввізні та вивізні
40. Збір з ремісників	82. Мито за пропуск у міські ворота
41. Збір з торговців одягом	83. Внутрішні мита з вина, масла, тканин
42. Збір з збирачів лахміття	84. Збір на випас худоби
43. Збір з торговців зеленню	85. Квартирний податок

Джерело: Енциклопедія податків. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://www.tax-nalog.km.ru/view/htm>

Примітки:

1. Точну кількість і характер податків і зборів у Римі остаточно не з'ясовано. За підрахунками німецького історика античності Фрідріха Вількена (1777–1840) загальний перелік податків, які справлялися у різні періоди існування Риму, налічує більше 200 назв.

2. У деяких римських провінціях (наприклад, в Єгипті) збирач податків (praktor) виконував свої обов'язки в примусовому порядку на засадах *літургії* – особистої державної повинності.

Додаток Б

Міжнародна хронологія подій в історії податків

<u>Роки, століття</u>	<u>Зміст подій</u>
<hr/>	
<u>До н. е.</u>	
594	Реформи Солона в Афінах: надання громадянських прав за майново-податковим цензом
578–534	Перші цензи (<i>lustrum</i>) в Римі – оцінки майна і доходів для поділу громадян на податкові розряди (центурії).
506	Запровадження в Римі фіскальної монополії на сіль.
353	5%-й збір із звільнених рабів (<i>vicesima libertatis</i>) у Римі – перший в Європі постійний прямих податок.
285–247	Цар елліністичного Єгипту Птолемеї II Філадельф запроваджує “Податковий статут”.
45–44	Гай Юлій Цезар вводить у Римі 1%-й податок з продаж (<i>centesima rerum venalium</i>) та передає збір податків від приватних відкупників державній службі.
43	У Римі патриціанка Гортензія виступила проти податку на майно, що знаходилося у власності жінок. Можливо, єдиний в історії випадок оподатковування виключно жінок.
40	Афоризм Цицерона: “Податки – нерви держави”
27	Імператор Октавіан Август розділив доходи державної казни на імператорські (фіск) і сенатські (ераріум)
<u>Після н. е.</u>	

I – V ст.	Податкова система Римської імперії (див. Додаток А).
6	Перепис населення (ценз) і податковий кадастр у Римській імперії, згадуваний у Євангеліях.
В межах 14–37	Фіскальне кредо імператора Тиверія: “ <i>Ton deri vult, non deglubi</i> ” (“Вівцю треба стригти, а не обдирати”).
В межах 37–41	Податок на повій, введений імператором Калігулою, – перший в Європі податок з особистого доходу.
60	Повстання в римській Британії під приводом королеви Боуддіки, інспіроване утисками та корупцією податкової служби Римської імперії.
В межах 69–79	Афоризм імператора Віспасіана з приводу введення податку на використання сечі при виробництві шкір: “ <i>Pecunia non olet</i> ” (“Гроші не пахнуть”).
303	Імператор Діоклетіан запроваджує подушний податок (<i>capitatio</i>) і реформує поземельний податок (<i>jugatio</i>), частково замінюючи грошове оподаткування натуральним. Дану реформу вважають одною з причин занепаду Римської імперії.
378	Імператор Граціан визнає християнську церкву державною і звільняє клір від податків.
395	Починає складатися податкова система Візантії: подушний податок, поземельний податок на основі кадастрової оцінки так званих податкових ділянок і кругової поруки платників. Із XII ст. запроваджується відкупна система справляння. Візантія припинила своє існування в 1453 р.
787	Папа Адріан I узаконює церковну десятину, яка фактично існувала в церковній практиці з VI ст.
805	Капітулярій про податки короля Франкської держави Карла Великого, що враховував платоспроможність.

- 855 Король Англії Етельвудльф дає дозвіл кліру стягувати церковну десятину.
- 1040 Легендарна заступниця міста Ковентрі (Англія) Леді Годіва звільняє його жителів від обтяжливих податків.
- 1066 Заснування королем Вільгельмом I Завойовником казначейства (*Exchequer or Treasury*) в Англії.
- 1086 “Книга Страшного Суду” (*Domesday Book*) – земельний і майновий податковий кадастр в Англії.
- 1155 Папа Адріан IV узаконює церковний шлюб сервів (кріпаків) під умовою сплати податку (*maritagium*).
- 1187 “Саладінова десятинна” – цільовий податок у країнах Західної Європи на фінансування хрестових походів.
- 1189–1199 Фіскальні нововведення короля Англії Ричарда I Левове Серце: податок на рицарські турніри; податок на звільнених від військової служби (*scutage*); податок на заорану землю (*carucage*); 25%-ний податок на доходи і рухоме майно.
- 1207 З приводу оподаткування церковних маєтностей англійський король Іоанн Безземельний вступає в конфлікт з римським папою Інокентієм III.
- 1215 “Велика хартія вільностей” (*Magna Charta*) в Англії – обмеження влади королів на запровадження податків.
- XIII ст. З Італії починається вживання терміну “фінанси”.
- 1303 Король Франції Філіп IV з приводу оподаткування вступає в збройний конфлікт з папою Боніфацієм VIII.
- 1355 Запровадження акцизу на сіль (*gabelle*) у Франції.
- 1369 Повстання французької знаті під час Столітньої війни, викликане податковою політикою англійських окупаційних властей у Франції.
- 1377 Введення в Англії подушного податку (*Poll-Tax*).

- 1381 Повстання Уота Тайлера в Англії, інспіроване принизливою формою обліку платників подушного податку.
- 1429 Жанна д'Арк випрошує в короля Карла VII податковий імунітет для свого села Домремі (діяв до 1789 р.).
- 1439 Введення у Франції *Taille reelle* (податку на землю та будівлі) і *Taille hersonnelle* (подушного податку).
- 1458 Папа Пій II оголошує збір десятини з християн та іудеїв для фінансування війни з Туреччиною.
- 1476 Король Іспанії Фердинанд V запроваджує цільові податки для фінансування діяльності інквізиції та відвоювання Гренади у арабів.
- 1512 Перша спроба в Англії справляння податку “біля джерела” – прообраз шедулярної системи оподаткування, що з 1803 р. зберігається в країні донині.
- 1516 Королева Ізабелла Кастильська заповідає скасувати *alcavala* – універсальний акциз. А. Сміт вважав цей податок причиною економічного занепаду Іспанії.
- 1552 Запровадження в Росії казенної монополії на горілку (“царевых кабаков”).
- 1601 Введення в Англії місцевого податку на утримання бідних з доходів від нерухомості (*Poor Rate*).
- 1620 Введення фіскальної монополії на тютюн в Англії.
- 1628 Англійський парламент приймає акт: “Ніхто з вільних людей не може бути оподаткованим без згоди народного представництва”, а також осуджує акцизи як “дивну видумку з небезпечними наслідками”.
- 1635 “Корабельний податок” (*Ship Money*) – привід до боротьби між королем Карлом I і парламентом. Суд над Джоном Гемденом. Пролог Англійської буржуазної революції XVII ст.

- 1636 Введення фіскальної монополії на тютюн в Іспанії.
- 1637 За допомогою високого акцизу припиняється “тюльпаноманія” в Голландії.
- 1643 Запровадження акцизів на пиво, джин, віскі, зерно і м'ясо в Англії. Входять у вжиток народні назви акцизу – диявольський збір (*evil duty*) і “голландський чорт”.
- 1649 Рух левеллерів у Англії за рівність усіх перед фіском та оподаткування згідно платоспроможності.
- 1649 Введення в Росії змішаної системи оподаткування горілки: “царевых кабаков”, відкупів і приватного виробництва за умови сплати податку (“явки”).
- 1660 Введення оподаткування спирту в Англії, пізніше неодноразово реформувалось.
- 1662 Запровадження в Англії податку на печі та димарі (замінений у 1699 р. податком на вікна).
- 1664 За розпорядженням Кольбера у Франції скасовуються внутрішні митниці.
- 1670 Введення фіскальної монополії на тютюн в Австрії.
- 1674 Введення фіскальної монополії на тютюн у Франції.
- 1679 Податкова реформа в Росії. Заміна посешного (поземельного) оподаткування (XVI–XVII ст.) подвірним податком. *Полонянничные деньги* – цільовий податок з населення для викупу людей із татарського і турецького полону входять у склад *стрелецких денег* – податку на утримання стрілецького війська.
- 1692 Введення земельного податку (*Land Tax*) в Англії.
- 1694 Введення податку на спадщину (*Death Tax*) в Англії.
- 1695 Введення в Англії податку на холостяків і вдівців.
- 1703 Метуенський договір про взаємні митні преференції між Англією і Португалією. Викликав науковий

- інтерес у А. Сміта, Ф. Ліста та інших учених.
- 1717 Оподаткування горілки в Росії за місткістю та продуктивністю виробничих ємкостей (кубів).
- 1718 В Австрії проводиться так званий Міланський кадастр об'єктів земельного податку. Закінчений у 1759 р.
- 1724 Запровадження в Росії подушного податку.
- 1733 Канцлер казначейства Англії Р. Вальполь пропонує нереалізований проект універсального акцизу.
- 1736 *Gin-Act* в Англії – введення високого оподаткування спиртних напоїв.
- 1764 В південно-західних губерніях Російської імперії (на півдні України) дозволено неоподатковуване виробництво горілки тим підприємцям, хто насаджує ліси.
- 1764 Британія вводить у американських колоніях імпортне мито на меляс, цукор, пиво і вино (*Sugar Act*).
- 1765 Запровадження в американських колоніях збору з газет, комерційних і правових документів (*Stamp Act*).
- 1767 Горілчані (“винные”) відкупи в Росії.
- 1770 Маркграф Бадена Карл-Фрідріх запроваджує за системою фізіократів єдиний податок у виді 1/5 чистого доходу від с/г продукції. Результати експерименту, закінченого в 1792 р., невідомі.
- 1773 “Бостонське чаювання” – народні заворушення в Америці, спровоковані підвищенням мита на чай. Привід до війни за незалежність від Великої Британії. Анти податковий рух так званих *чайників* відновився у США в 2008 р.
- 1775 У Франції скасовують солідарну відповідальність (кругову поруку) при справлянні податків.
- 1776 Принцип Декларації незалежності США: “Ніяких

- податків без згоди” (“*No taxation without consent*”).
- 1781 Жак Неккер вперше публікує державний бюджет Франції, що справляє величезне враження.
- 1783 Австрійський імператор Йосиф II скасовує податкові імунітети за принципом: “Свободу особистості потрібно відрізнити від свободи майна”.
- 1784 Введення оподаткування розкоші (*Assessed Taxes*) в Англії: виїзних коней, пізніше поширеного на слуг, рукавички, пудру, собак, капелюхи, годинники, герби.
- 1787 В Англії скасовують цільове закріплення податків за певними державними видатками. Всі доходи вносяться на рахунок Казначейства в Англійському банку.
- 1789 Створення Міністерства фінансів Сполучених Штатів Америки (*U. S. Department of the Treasury*).
- 1789 Початок Великої Французької революції. Скасування податкових імунітетів і церковної десятини. Проголошення податків почесним обов’язком, а також принципу загальності та рівності оподаткування. Введення податкового цензу прав громадян. Терор проти “ворогів народу” – відкупників податків.
- 1791 10-та поправка до конституції США (Білль про права) проголошує рівність фінансових прав властей штатів з федеральним урядом. За федерацією закріплюються мито, акцизи на спирт, цукор, тютюн, екіпажі та збір із продажу майна через аукціони.
- 1791 Промисловий податок у Франції в формі збору за патент
- 1794 “Горілчаний бунт” (“*Whiskey Rebellion*”) у США, інспірований введенням акцизу на віскі.
- 1796 Державний (!) податок з власників собак

- в Англії за законопроектом Дента.
- 1798 В Англії землевласникам надається право викупляти поземельний податок одноразовим внеском.
- 1798 Введення федерального майнового податку в США викликало протестні заворушення (*"Fries Rebellion"*).
- 1799 Податок на доходи в Англії, введений за проектом Вільяма Пітта, передбачав ставку 0,8% для доходів, вищих 60 ф. ст. у рік, і 10% – для вищих 200 ф. ст.
- 1801 Н. Канар (Франція) обґрунтовує теорію дифузії про нешкідливість податків для економіки і платників
- 1802 Перше скасування податку на доходи в Англії.
- 1803 Спроба запровадити за проектом Генрі Аддінгтона податок на доходи фізичній осіб за шедулярною системою у Великій Британії.
- 1805 Повторне введення податку на доходи в Англії.
- 1807 У Франції розпочате проведення парцелярного податкового кадастру земель, закінчене в 1850 р.
- 1807 У США приймають "Акт про ембарго", котрим припинялась вся зовнішня торгівля з Європою. Мав позитивні наслідки для економічного розвитку країни.
- 1808 Наполеон I відновлює скасований під час революції податок на вино у Франції.
- 1810 Скасування податкових імунітетів у Пруссії.
- 1812 Перший проект податку на доходи фізичних осіб у США (не був прийнятий).
- 1816 У британський парламент подають петицію проти податку на доходи довжиною 25 ярдів (23 метри).
- 1816 Друге скасування податку на доходи в Британії та знищення всієї пов'язаної з ним документації.
- 1816 Протекціоністський тариф на вироби з тканин у США.

- Переглядався в 1824, 1828, 1846, 1857 рр.
- 1817 Скасування в Росії горілчаних відкупів і введення казенної продажі горілки.
- 1820 Прусія вводить податок на доходи за класно-ранговою системою диференціації платників за соціальним статусом і майновим станом. Кожний клас обирає депутатів парламенту окремо, але в однаковій кількості. Реформувався в 1857, 1873, 1891 рр.
- 1822 За рахунок податку на землю Роберт Горлей рекомендує розвернути шляхове будівництво для прискорення колонізації земель у Канаді.
- 1827 Відновлення в Росії відкупної системи справляння податку на горілку.
- 1831 Чартисти в Англії подають у парламент петицію за податок на доходи і проти податків на споживання.
- 1834 Створення Німецького митного союзу. Припинив існування в 1871 р. після створення Німецької імперії.
- 1837 Франція першою з європейських країн запроваджує акциз на буряковий цукор.
- 1839 В британський парламент поступає “національна петиція” на підтримку податку на доходи фізичних осіб (1,2 млн. підписів).
- 1842 Велика Британія остаточно запроваджує податок шедулярного типу на доходи, вищі 150 ф. ст. у рік (*Property and Income Tax*), основні риси якого збереглися донині, а також скасовує експортне мито (*Export Duties*). Формально даний податок донині залишається тимчасовим, щорічно 5 квітня парламент продовжує його дію.
- 1843 Перша міжнародна податкова конвенція між

- Францією та Бельгією про “повне і правильне збирання податків” у договірних країнах.
- 1846 В Англії прийнято закон про вільну торгівлю, скасовано діючі з XV ст. “хлібні закони”.
- 1849 Реформа органів адміністрування податків у Великій Британії. Створення дворівневої системи податкової служби: Управління внутрішніх доходів (*Board of Inland Revenue*) і Управління митних і акцизних зборів (*Board of Customs and Excise*).
- 1861 Другий проект податку на доходи у США. Передбачав ставку 3% на доходи, вищі 800 дол. у рік, 5% – на доходи американських громадян, проживаючих за межами США. Не вступив у силу.
- 1862 З метою фінансування видатків на Громадянську війну США приймають закон про податок на доходи (*Tax Act of 1862*). Ставки: 3% на доходи, вищі 600 дол. у рік, 8% – вищі 10 тис. дол.
- 1862 Створення Служби внутрішніх доходів (*Internal Revenue Service*) у Сполучених Штатах Америки.
- 1863 Запровадження в Росії акцизної системи оподаткування горілки.
- 1864 *Tax Act of 1864* в США. Шкала податку на доходи: 600–5000 дол. – 5%; 5001–10000 дол. – 7,5%; вище 10000 – 10%. Скидка – 200 дол. Пізніше був лібералізований шляхом запровадження “плоскої” ставки 2,5% і підвищення скидки до 2 тис. дол.
- 1864 Введення податку на доходи в Італії.
- 1865 Укладення митного союзу між Францією і Монако.
- 1867 Введення акцизу на сіль у Німеччині.
- 1867 Міністр фінансів Італії Ф. Феррара пропонує

- секуляризацію церковних маєтностей шляхом одноразового податку.
- 1868 “Революція Мейдзі” в Японії. Початок модернізації країни: заміна натуральних податків грошовими.
- 1871 Введення в Японії акцизу на рисову горілку – sake.
- 1871 Франція вводить фіскальну монополію на сірники.
- 1872 Скасування податку на доходи фізичних осіб у США як неконституційного.
- 1872 Податок на доходи від рухомих цінностей (акцій і облігацій) у Франції.
- 1875 Канцлер Німеччини Бісмарк проголошує непрямі податки ідеалом оподаткування.
- 1879 Перехід Німеччини до політики митного протекціонізму. Клаузула Франкенштейна про перерозподіл податків на користь земель.
- 1885 Запровадження в Росії *податных присутствий* – колегіальних представницьких органів по адмініструванню податків під головуванням управляючого казенною палатою. 12 членів присутствія обиралися з числа платників податків.
- 1887 Запровадження податку на доходи в Японії.
- 1887 Введення в Німеччині податку на споживання спиртних напоїв (*Konsumabgabe*).
- 1890 Протекціоністський тариф Мак-Кінлі в США
- 1891 Запровадження в Пруссії податку на доходи фізичних осіб за глобальною системою (реформа І. Мікеля). Перехід від оцінки доходів комісіями до декларацій.
- 1892 Введення податку на доходи в Норвегії.
- 1893 Запровадження податку на автомобілі у Франції.
- 1893 Введення фіскальної монополії на спирт у Швейцарії,

- 1/10 доходу резервувалась на боротьбу з пияцтвом.
- 1894 З ініціативи С.Ю. Вітте введення в Росії фіскальної монополії на виробництво і торгівлю горілкою (“казенная продажа питей”, “винная монополия”).
- 1894 У США вводять 2%-й податок на доходи, Верховний Суд скасовує його як антиконституційний.
- 1894 У Швейцарії поширюються *Steuerverein* – “податкові союзи” осіб з невисокими доходами, щоб платити податки за мотивами обов’язку та мати право голосу.
- 1894 У Лондоні запроваджують *Betterment Tax* – податок на користувачів міською інфраструктурою, яка підвищує цінність нерухомості. Теоретизовано Е. Селігменом.
- 1894 Введення у Великій Британії податку на спадкоємне майно (*Estate Duty*). Реформувався в 1974 і 1986 рр.
- 1894 Протекціоністський тариф Вільсона у США.
- 1895 Верховний суд США проголошує податок на доходи фізичних осіб податок антиконституційним.
- 1895 Італія запроваджує податок на електроенергію.
- 1897 В США приймають протекціоністський тариф Дінглі.
- 1901 Брюссельська цукрова конвенція – митний союз (унія) країн-виробників цукру. Перше в ХХ ст. міжнародне регулювання економіки фіскальними методами.
- 1906 Запровадження в Німеччині імперського податку з спадщини за прогресивними ставками (1–10%).
- 1907 З ініціативи канцлера казначейства Великої Британії Герберта Асквіта запроваджено диференційоване оподаткування доходів і прибутків – нижче для заробітків, вище для інвестицій.
- 1909 16-та поправка до конституції США. Введення федерального податку на доходи корпорацій.

- 1909 Знижений митний тариф Пейн-Олдріча в США.
Знайшов продовження в тарифі Ендервуда (1913 р.).
- 1910 Введення податку на доходи в Швеції.
- 1911 Запровадження у Великій Британії прогресивного оподаткування доходів і спадщини.
- 1911 Німеччина й Англія вводять податки на незаслужений (кон'юнктурний) приріст цінності майна.
- 1913 16-та поправка до Конституції США. Запровадження федерального податку на особисті доходи.
Податковий кодекс налічує 13 сторінок.
- 1913 Припинення в Росії казенної фіскальної монополії на горілку в зв'язку з початком Першої світової війни.
- 1914 Податок на доходи у Франції за проектом Кайо (розглядався з 1870 р.).
- 1916 Введення федерального податку на спадщину в США.
- 1916 Запровадження в Німеччині універсального акцизу по типу податку з обороту (*Warenumsatzsteuer*).
- 1916 Закон про впровадження податку з доходів фізичних осіб у Росії з жовтня 1917 р.
- 1918 Стандартну ставку податку на доходи в Англії підвищено до 30%. Доходи бюджету зростають у 17 разів у порівнянні з рівнем 1905 р.
- 1919 Фінансові умови Версальського договору для Німеччини передбачають обмеження національного податкового суверенітету.
- 1920 Заборона продажі спиртних напоїв ("сухий закон") у США. Скасований у 1933 р.
- 1920 Розглянувши питання про доцільність податку на доходи, королівська комісія в Англії приходять до висновку про необхідність його збереження.

- 1920 Запровадження податку з обороту в Франції.
- 1921 Барселонський статут про вільний транзит. Скасування транзитного мита в західноєвропейських країнах.
- 1921 Введення в Радянській державі продовольчого натурального податку з селянських господарств. За умов твердої валюти трансформований в 1924 р. у сільськогосподарський податок у грошовій формі.
- 1922 Ведення в Радянській державі податку на доходи і майно фізичних і юридичних осіб. У 1924 р. перетворений у податок на доходи.
- 1922 Митний тариф Форднея- Маккімберга в США
- 1924 Укладення митного союзу між Швейцарією і князівством Ліхтенштейн.
- 1925 Ліга Націй ставить питання про міжнародні угоди з метою боротьби з ухиленням від сплати податків.
- 1930 Протекціоністський митний тариф Хоулея в США.
- 1930 Введення в СРСР податку з обороту; запровадження податкових інспекцій (в 1959 р. об'єднані з інспекціями державних доходів).
- 1932 Оттавська конференція. Угода про преференційний митний режим для країн Британської імперії.
- 1932 Митний союз Бельгії, Нідерландів і Люксембургу. З 1958 р. носить назву економічного союзу Бенілюкс.
- 1933 Президент США Ф. Рузвельт проголошує фінансово-економічну політику "Нового курсу" (New Deal).
- 1933 Уряд Адольфа Гітлера в Німеччині проголошує мету створення безподаткової держави.
- 1936 Конвертація церковної десятини у виплачувані державі ануїтети у Великій Британії.
- 1937 Заснування Міжнародного інституту державних

- фінансів – неурядової асоціації учених-фінансистів.
- 1938 Заснування Міжнародної фіскальної асоціації (ІФА) – неурядової асоціації фахівців податкової справи.
- 1939 Створення при ІФА Бюро міжнародної податкової інформації.
- 1939 Оподаткування вартості майна євреїв у Німеччині.
- 1940 Велика Британія вводить універсальний акциз у формі податку на купівлю (*Purchase Tax*).
- 1942 “Податок перемоги” в США. Перехід на відрахування податку з заробітної плати.
- 1943 Велика Британія переходить від податку на купівлю до податку на продажі (*Sale Tax*).
- 1944 Введення податку на холостяків, одиноких і малосімейних громадян СРСР.
- 1945 “Податок звільнення країни” у Франції.
- 1945 Велика Британія переходить на систему виплати податків шляхом відрахування з поточного доходу (*pay tax as you earn system, PAYE*).
- 1947 Заснування Генеральної угоди по торгівлі і тарифам (ГАТТ) – багатостороннього міждержавного договору з питань митних тарифів і митної політики.
- 1950 Комісія під керівництвом Карла Шоупа (США) розробляє модель податкової системи для Японії.
- 1951 Статус домогосподарства у США передбачає податкові пільги для самотніх платників з дітьми.
- 1954 Запровадження податку на додану вартість у Франції за проектом М. Лоре (реформований у 1968 р.).
- 1954 Податковий кодекс США сягнув до 984 сторінок.
- 1957 Заснування Європейського Економічного Співтовариства (ЄЕС). Створення митного союзу (“спільного

- ринку”); початок гармонізації податкових систем.
- 1964 Загальне скорочення податків у США та скасування подушного податку на виборців (*Poll Tax*).
- 1966 Введення у Великій Британії “вибіркового податку на регулювання зайнятості” (*Selective Employment Tax*). Скасований у 1975 р.
- 1968 Запровадження податку на додану вартість у ФРН.
- 1968 Скасування мита у взаємній торгівлі країн ЄС та встановлення єдиного зовнішнього тарифу.
- 1969 Зниження податку на доходи при роздільному декларуванні доходів подружжям у порівнянні з рівнем оподаткування при спільній декларації. Надається значення важливого моменту в податковій історії США.
- 1969 Запровадження податку на додану вартість у Швеції.
- 1970 Запровадження податку на додану вартість у Норвегії.
- 1971 Квартет “Бітлз” виконує пісню “Збирач податків”.
- 1971 Американський економіст Джеймс Тобін (1918–2002) виступив з проектом міжнародного (глобального) податку на валютні операції (*податок Тобіна*)
- 1971 Запровадження податку на додану вартість у Бельгії.
- 1972 Країни Євросоюзу вводять “податок на відеокасети” з метою цільового фінансування культури.
- 1972 Запровадження податку на додану вартість в Ірландії.
- 1973 Запровадження податку на додану вартість в Австрії.
- 1973 Введення податку на додану вартість у Британії.
- 1973 Запровадження податку на додану вартість в Італії.
- 1974 Закон про бюджетну реформу в США (*Budget Act of 1974*). Введення в практику показника “податкові витрати” (*Tax Expenditure*) – втрат державних доходів

- у результаті легалізованих вилучень з податкової бази.
- 1974 У науковий вжиток входить поняття *кривої Лаффера*, що ілюструє оптимальну точку, де максимізуються податкові надходження. Сам Лаффер віддає пріоритет арабському мислителю Ібн Хальдуну (1332–1406).
- 1975 Розпочато практику надання податкового кредиту особам із низьким рівнем доходів у США.
- 1976 Запровадження податку на додану вартість в Ізраїлі.
- 1977 Остаточне скасування церковної десятини у Великій Британії, запровадженої в 855 р.
- 1977 ОЕСР розробляє Типову податкову конвенцію.
- 1980 *Superfund Law of 1980* – закон США про податки на токсичні виробництва і цільове використання коштів.
- 1980 За рекомендацією Міжнародної фіскальної асоціації ООН приймає Типову податкову конвенцію.
- 1981 За актом економічного відродження (*Economic Recovery Act of 1981*) оподаткування доходів від капіталів у США знижують з 70 до 50%.
- 1981 Міжнародна фіскальна асоціація проводить конгрес по проблемі податкових сховищ.
- 1985 Обсяг податкового кодексу США сягає 3975 сторінок.
- 1986 Запровадження податку на додану вартість в Іспанії.
- 1986 Податкова реформа (*Tax Reform Act of 1986*) у США. Установлено дві ставки на доходи. США першими в світі вводять у вжиток електронні декларації на доходи фізичних осіб.
- 1986 *Capital Transfer Tax* у Великій Британії замінюють податком на спадщину (*Inheritance Tax*).
- 1987 Запровадження податку на додану вартість у Греції.
- 1989 Запровадження податку на додану вартість в Японії

- 1990 В Англії уряд М. Тетчер запроваджує *Poll Tax* – місцевий податок за подушним принципом (у 1993 р. замінений “новим муніципальним податком”).
- 1990 Податкова реформа в ФРН.
- 1991 Запровадження в Російській Федерації податку на прибуток підприємств і організацій.
- 1992 Закони України “Про державну податкову службу в Україні”, “Про систему оподаткування”.
- 1992 Королева Великої Британії відмовляється від податкового імунітету на особисті доходи.
- 1992 Запровадження в Росії податку на додану вартість.
- 1992 “Вашингтонський консенсус” МВФ, Світового банку і Міністерства фінансів США про необхідність ліквідації митних бар’єрів у світовій торгівлі.
- 1993 Розробка “Основ світового податкового кодексу” згідно Міжнародної податкової програми ООН.
- 1993 У США переходять від двохступінчатої шкали податку на доходи до 4-х ступінчатої. Запровадження податкових пільг із метою розвитку Інтернету.
- 1994 ГАТТ створює Організацію світової торгівлі.
- 1995 Німеччина запроваджує *Solidaritätszuschlag, soli* – надбавку солідарності з метою мобілізації ресурсів для фінансування розвитку східнонімецьких земель (колишньої Німецької Демократичної Республіки).
- 1996 Для категорії найбільш заможних осіб у Великій Британії запроваджують самооцінку (*self-assessment*) оподаткованого майна і доходів.
- 1996 Дискусія в США відносно спрощення податкової системи шляхом переходу на “плоску” податку на доходи та запровадження універсального акцизу

- (податку з продаж) на федеральному рівні.
- 1997 Велика Британія запроваджує *windfall tax* – податок на непередбачуваний надприбуток (буквально: принесений вітром).
- 1997 Соціал-демократична партія ФРН у “Меморандумі про глобалізацію” підтримала “податок Тобіна” на міжнародні валютні операції з метою обмеження експорту капіталу та створення фонду допомоги країнам, що розвиваються.
- 1997 У податковий кодекс США вносять більше 1000 змін, що робить податкове законодавство ще складнішим.
- 1998 Закон США про звільнення від податків підключення та комерції через Інтернет (*Internet Tax Freedom Tax*).
- 2000 У США на перший план суспільної уваги і наукового інтересу виходять питання реформи системи соціального забезпечення та зміни правил оподаткування у зв’язку з одруженням (*Marriage Tax Penalty*).
- 2001 Податкова реформа (скорочення податків) у США.
- 2003 Деяке зниження податків на доходи, передбачене комплексною фінансово-економічною реформою в ФРН “Порядок денний 2010”.
- 2004 Зміни в шкалі оподаткування доходів у США, встановлено шість ставок.
- 2004 Податкова реформа в Італії, скорочено кількість податків.
- 2006 Франція запроваджує *цільовий податок солідарності на авіа білети* у фонд допомоги населенню країн, що розвиваються. Вважають першим *реально існуючим міжнародним податком* на шляху створення глобальної податкової системи.

- 2007 Обмежена податкова амністія в Росії.
- 2008 *Фіскальний пакет* – податкова реформа у Франції з ініціативи президента Н. Саркозі. Загальна модернізація й лібералізація податкової системи.
- 2008 “Податковий план президента Б. Обами” – загальне підвищення податків у розрахунку до 2018 р.
- 2009 Розгортання суспільного руху “чайників” за гаслом “нижчі податки, менші видатки”.
- 2009 Федеральна податкова амністія окремим категоріям неплатників у США. Одночасно проведено податкові амністії в багатьох штатах.
- 2009 Проведення податкової амністії в Італії.
- 2010 Реформа місцевих податків у Франції. Запроваджено більш ліберальні форми оподаткування, орієнтовані на стимулювання підприємництва.
- 2010 Прийняття Податкового кодексу України.
- 2011 Велика Британія підвищує ставку податку на додану вартість з 17,5% до 20%.

Додаток В

**Наукові конгреси Міжнародної фіскальної асоціації
(1938–2012 рр.)**

<i>Рік проведення</i>	<i>Місто і країна</i>	<i>Тематика пленарних засідань і семінарів</i>
1938	Гаага (Нідерланди)	Оподаткування компаній із обмеженою від- повідальністю, які мають міжнародні інтереси
–	–	В 1939–1946 рр. конгреси Міжнародної фіскальної асоціації не проводилися
1947	Гаага (Нідерланди)	Податкові конвенції з часів початку війни
1948	Рим (Італія)	Розрахунок оподаткованого прибутку
1949	–	Конгрес не проводився
1950	<u>Монако</u>	Вплив коливань курсу валют на оподатковуваний дохід Податкові перешкоди європейській економічній інтеграції
1951	<u>Цюріх</u> (Швейцарія)	Фіскальний доміцільний фізичних осіб стосовно прямих податків Податковий тягар і витрати виробництва промислових підприємств
1952	<u>Брюссель</u> (Бельгія)	Порівняння податкових скидок для резервів і амортизації Вплив податкових і парафіскальних платежів на витрати виробництва Податкові пільги з метою залучення іноземного капіталу для розвитку морського і повітряного транспорту. Багатосторонні угоди

		між країнами Західної Європи з метою уникнення кратних екстериторіальних і дискримінаційних податків
1953	<u>Париж</u> (Франція)	Реформа оподаткування обороту, угод і продаж у країнах Західної Європи з огляду на уніфікацію податків Різні концепції визначення податкової вартості товарів Фіскальні заходи по сприянню міжнародному переливу капіталу
1954	<u>Кельн</u> (ФРН)	Податкові заходи заохочення міжнародного переливу капіталу Податкові заходи заохочення приватних заощаджень рухомої і нерухомої власності Міжнародні компанії в національному і міжнародному податковому праві: визначення оподатковуваного прибутку Подвійне оподаткування прибутку компаній та дивідендів акціонерів із того ж прибутку під кутом зору порівняльного законодавства і податкової політики
1955	<u>Амстердам</u> (Нідерланди)	Спільний прибутковий податок на членів одного домогосподарства Міжнародне подвійне оподаткування податком з обороту Подвійне оподаткування одержаного і розподіленого прибутку компаній із обмеженою відповідальністю
1956	<u>Рим</u> (Італія)	Міжнародне подвійне оподаткування податком з обороту з правової та економічної точок зору

		Вплив правової форми, характеру та величини підприємств на їх оподаткування
1957	<u>Відень</u> (Австрія)	Юридичні гарантії платника податків Юридичні гарантії платника податків віч-на-віч із фіском Роль постійних правил у національному і міжнародному податковому праві Розподіл капіталу і прибутків серед структур одного підприємства Податки на інтелектуальну і трудову власність
1958	<u>Кнокке</u> (Бельгія)	Оподаткування доходів від патентів, торгових марок і взірців Відповідальність і методи доказовості в законодавстві по прибутковому податку Баланс і фінансова звітність в комерційних і фіскальних справах
1959	<u>Мадрид</u> (Іспанія)	Перевірка податкових зобов'язань, її правові, психологічні й економічні аспекти Податкове заохочення міжнародного переливу капіталу Односторонні заходи проти подвійного оподаткування
1960	<u>Базель</u> (Швейцарія)	Оподаткування доходів від приросту капіталу Інтерпретація конвенцій щодо подвійного оподаткування Борги і проценти як фактори міжнародного оподаткування
1961	<u>Єрусалим</u> (Ізраїль)	Односторонні заходи проти подвійного оподаткування у взаємовідношеннях між капіталоекспортуючими країнами та країнами,

		що розвиваються
		Оподаткування взаємодіючих компаній
1962	<u>Афіни</u> (Греція)	Фіскальний режим для імпорту та експорту Податкові проблеми міжнародних інвестиційних фондів
1963	<u>Париж</u> (Франція)	Порівняльний порядок оподаткування злиття і переорієнтації капіталу підприємств Податкові заходи в капіталоекспортуючих країнах по заохоченню інвестицій у країни, що розвиваються
1964	<u>Гамбург</u> (ФРН)	Міжнародні проблеми амортизації та оцінки з метою оподаткування прибутків Розмежування між країною резиденції та іншими країнами повноважень щодо оподаткування корпорацій і/або акціонерів
1965	<u>Лондон</u> (Британія)	Інтерпретація податкових законів під кутом зору їхньої форми і змісту Посилений інструктаж із боку податкових органів на прохання платника
1966	<u>Лісабон</u> (Португалія)	Проблеми фіскального планування в процесі інтеграції країн Фіскальні умови перерозподілу дарувань і його наслідки з міжнародної точки зору
1967	<u>Стокгольм</u> (Швеція)	Зміни податкової системи як частина стабілізаційної політики – технічні та правові аспекти Розвиток концепції постійних установ у різних країнах під кутом зору їх гармонізації
1968	<u>Монтевідео</u> (Уругвай)	Структура фіскальних систем і економічного розвитку в процесі розвитку

		Територіальна компетенція фіскальної адміністрації щодо податків на спадщину і дарування
1969	<u>Роттердам</u> (Нідерланди)	Ліцензійне і патентне право між материнськими компаніями та їх зарубіжними філіалами Ухилення від податків у випадку невизнання з боку податкової адміністрації Позитивні та негативні наслідки поширення податкових пільг на зарубіжні наукові, освітні та благодійні інститути
1970	<u>Брюссель</u> (Бельгія)	Оподаткування доходу і капіталу корпорацій та власників акцій: можливості модифікації Національні і міжнародні проблеми, породжувані злиттям компаній
1971	<u>Вашингтон</u> (США)	Податкове регулювання міжнародних інвестиційних і спільних фондів Критерії розподілу доходів і видатків між взаємодіючими корпораціями в різних штатах
1972	<u>Мадрид</u> (Іспанія)	Оподаткування домогосподарств за ознаками доходу, спадщини і майна Податкові наслідки змін курсів іноземних валют
1973	<u>Лозанна</u> (Швейцарія)	Оподаткування підприємств постійного перебування за кордоном Партнерство і спільне підприємництво в міжнародному податковому праві
1974	<u>Мехіко</u> (Мексика)	Внутрішні та зовнішні податкові фактори при створенні спільних підприємств Податкові проблеми тимчасової діяльності

		за кордоном працівників підприємств, здійснюючих міжнародні операції
1975	<u>Лондон</u> (Британія)	Оподаткування імпорту й експорту технологій, ноу-хау, патентів та ін. нематеріальних активів Розподіл видатків у міжнародних комерційних операціях між взаємозалежними компаніями
1976	<u>Єрусалим</u> (Ізраїль)	Податкові стимули як інструмент реалізації державних цілей Визначення доходу від приросту капіталу в різних країнах <u>Семінар</u> : Робота в міжнародних організацій із питань транснаціональних компаній
1977	<u>Відень</u> (Австрія)	Інфляція та оподаткування Визначення оподаткованого прибутку корпорацій <u>Семінар</u> : Переглянута модель конвенції ОЕСР по подвійному оподаткуванню доходу і капіталу
1978	<u>Сідней</u> (Австралія)	Оподаткування добувних галузей Різниця в оподаткуванні місцевих і зарубіжних інвесторів і вплив міжнародних угод <u>Семінар</u> : Фіскальна політика і податкові структури в Тихоокеанському регіоні
1979	<u>Копенгаген</u> (Данія)	Оподаткування сімейних підприємств при передачі їх у спадщину Збитки в одній країні в залежності від оподаткування в інших країнах <u>Семінар</u> : Проект моделі податкової конвенції, розробленої ООН
1980	<u>Париж</u>	Діалог між податковою адміністрацією і

	(Франція)	платником податків до заповнення декларації Правила визначення доходів і видатків внутрішнього і зовнішнього походження <u>Семінар</u> : Шлях у податковий рай – вигоди і зловживання
1981	<u>Берлін</u> (ФРН)	Взаємні угоди – процедура і практика Односторонні заходи по запобіганню подвійного оподаткування <u>Семінар</u> : Оподаткування доходу від міжнародного морського дна
1982	<u>Монреаль</u> (Канада)	Оподаткування проценту в ході міжнародних економічних операцій Оподаткування заробітків нерезидентів від приватних особистих послуг <u>Семінар</u> : Система умовного нарахування податку: цілі та наслідки
1983	<u>Венеція</u> (Італія)	Легальне нелегальне ухилення від податків Міжнародні проблеми податків на продажі товарів і послуг <u>Семінар</u> : Податкова політика щодо національної спадщини
1984	<u>Буенос-Айрес</u> (Аргентина)	Податкові перешкоди міжнародному руху капіталу між материнською і дочірньою компаніями Внески на соціальне страхування як податковий тягар на підприємства, задіяні в міжнародній діяльності <u>Семінар</u> : Податкове корегування при високій інфляції
1985	<u>Лондон</u>	Оцінка і збір податків із нерезидентів

- (Британія) Міжнародне подвійне оподаткування спадщини і дарувань
Семінар: Міжнародні податкові проблеми благодійних та інших приватних організацій
- 1986 Нью-Йорк Трансферт активів у сферу та із сфери податкової юрисдикції
(США) Коливання курсів валют і міжнародне подвійне оподаткування
Семінари: Оподаткування вітчизняних акціонерів на основі нерозділеного доходу зарубіжних дочірніх корпорацій: цілі, технології, наслідки
Податковий режим спільних трастів
- 1987 Брюссель Фіскальне місцеперебування компаній
(Бельгія) Податкові проблеми ліквідації корпорацій
Семінар: Оподаткування і права людини
- 1988 Амстердам Визнання зарубіжних підприємств
(Нідерланди) як суб'єктів оподаткування
Оподаткування засобів комп'ютерного програмного забезпечення
Семінари: Обробка даних в оподаткуванні
Податкові наслідки пенсійного забезпечення працівника при його пересуванні між країнами
Проект директив ЄС щодо оподаткування дочірніх компаній при зливаннях і арбітражі
- 1989 Ріо-де-Жанейро Ігнорування юридичних осіб
(Бразилія) як суб'єктів оподаткування
Адміністративна та рекламаційна вартість оподаткування
Семінари: Міжнародне оподаткування послуг

		Податкові угоди та національне законодавство
1990	<u>Стокгольм</u> (Швеція)	Оподаткування міжнародного лізингу Міжнародна взаємодопомога через обмін податковою інформацією <u>Семінар</u> : Угоди про подвійне оподаткування між індустріальними країнами та країнами, що розвиваються: порівняння моделей ОЕСР і ООН
1991	<u>Барселона</u> (Іспанія)	Визначення податкової бази для нерухомості Захист конфіденційної інформації в податкових справах <u>Семінар</u> : Податкові угоди і місцеві податки
1992	<u>Канкун</u> (Мексика)	Трансфертне ціноутворення при відсутності порівняльних ринкових цін Податкові наслідки міжнародних покупок і бізнесових операцій. <u>Семінар</u> : Поліпшені правила оподаткування: практика і законність
1993	<u>Флоренція</u> (Італія)	Інтерпретація конвенцій по подвійному оподаткуванню Недискримінаційні правила в міжнародному оподаткуванні <u>Семінари</u> : Гармонізація корпоративних податків у Євросоюзі Оподаткування додаткових прибутків найманих працівників Корпоративний податок на розподіл (урівнюючий податок) Податки і платежі, обумовлені станом довкілля Вирішення конфліктів на ґрунті податкових

		угод через арбітраж
1994	<u>Торонто</u> (Канада)	Віднімання проценту та інших фінансових витрат при визначенні доходу Національні та міжнародні наслідки розділу підприємств <u>Семінари</u> : Міжнародне оподаткування дивідендів під кутом зору інтеграції корпораційного податку Деякі зміни та аспекти корегування трансфертного ціноутворення Вплив національних правил боротьби з ухиленням від податків на конвенції по подвійному оподаткуванню
1995	<u>Канни</u> (Франція)	Міжнародні проблеми прибуткового оподаткування партнерства Податкові аспекти похідних фінансових інструментів <u>Семінари</u> : Оподаткування дивідендів Оподаткування відпочиваючих-нерезидентів
1996	<u>Женева</u> (Швейцарія)	Принципи визначення доходу і капіталу, їх застосування до банків, страхових компаній та інших фінансових інститутів Міжнародні аспекти капіталізації <u>Семінари</u> : Податкові проблеми федеральної держави та економічні угруповання в умовах конкуруючих податкових адміністрацій Вплив корпораційного закону і правил бухгалтерського обліку на визначення оподаткованого доходу Модель податкової конвенції ОЕСР –

		1996 рік і далі
		Погляд на податкові системи XXI століття
1997	<u>Нью-Делі</u> (Індія)	Оподаткування доходу від передачі технологій Оподаткування інвестиційних фондів <u>Семінари</u> : Сучасні проблеми визначення постійних організацій Прибуткове оподаткування за презумпційним принципом
1998	<u>Лондон</u> (Британія)	Податкові наслідки збитковості корпорацій Практичні проблеми застосування конвенцій про подвійне оподаткування <u>Семінари</u> : Модель податкової конвенції ОЕСР – 1998 рік і далі Практичний досвід використання трансфертного ціноутворення за правилами ОЕСР
1999	<u>Ейлат</u> (Ізраїль)	Оподаткування неприбуткових операцій Поліпшені правила оподаткування <u>Семінар</u> : Модель податкової конвенції ОЕСР – 1999 рік і далі
2000	<u>Мюнхен</u> (ФРН)	Податковий режим для гібридних фінансових інструментів Міжнародні податкові аспекти відстроченої оплати <u>Семінари</u> : Модель податкової конвенції ОЕСР – 2000 рік і далі Неналежне використання міжнародних податкових угод Правовий захист платника податків Міжнародні ефекти реструктуризації, в тому

2001	<u>Сан-</u> <u>Франциско</u> (США)	числі зміна правових форм Оподаткування доходів від електронної комерції Межі пониженого оподаткування мультинаціонального бізнесу: поточні заходи та виникаючі тенденції
------	--	--

2002	<u>Осло</u> (Норвегія)	Форма і сутність у податковому законодавстві Оподаткування при зміні місця проживання
2003	<u>Сідней</u> (Австралія)	Тенденції оподаткування компаній і акціонерів: окремо чи сукупно
2004		Подвійне не-оподаткування Групове оподаткування
2005	<u>Буенос-Айрес</u> (Аргентина)	Джерело доходів і місце проживання: нова конфігурація принципів Оподаткування міжнародних поглинань підприємств
2006	<u>Амстердам</u> (Нідерланди)	Податкові наслідки погашення заборгованості Належність прибутку до постійного підприємства
2007	<u>Кіото</u> (Японія)	Трансфертне ціноутворення та нематеріальні активи: податкові аспекти Конфлікти при оподаткуванні доходів фізичних осіб <u>Семінари:</u> Зловживання податковим законодавством Євросоюзу Трансфертне ціноутворення та непряме оподаткування Механізм вирішення проблем податкових договорів
2008	<u>Брюссель</u> (Бельгія)	Проблеми недискримінаційного оподаткування в міжнародній торгівлі Нові тенденції оподаткування корпорацій <u>Семінари:</u> Міжнародне оподаткування
2009	<u>Ванкувер</u> (Канада)	Проблеми іноземної валюти в міжнародному оподаткуванні

		<p><u>Семінари</u>: Деякі проблеми справляння ПДВ</p> <p>Оподаткування портфельних інвестицій у нерухоме майно</p> <p>Оподаткування рухомих активів</p> <p>Майбутня роль міжнародних організацій в оподаткуванні</p> <p>Оподаткування програмного забезпечення</p> <p>Податкові амністії</p>
2010	<u>Рим</u> (Італія)	<p>Податкові договори і легальне ухилення від податків: заходи проти ухилення</p> <p>Смерть як оподатковувана подія та її міжнародні аспекти</p> <p><u>Семінар</u>: Діловий обід фахівців з питань оподаткування корпорацій</p>
2011	<u>Париж</u> (Франція)	<p>Ключові практичні проблеми усунення подвійного оподаткування прибутків бізнесу</p> <p><u>Семінари</u>: Альтернативні підходи до оподаткування бізнесу та їх міжнародні наслідки</p> <p>Неясні ситуації в оподаткуванні</p> <p>Недавні зміни в системі міжнародного оподаткування</p>
2012	<u>Бостон</u> (США)	<p>Оподаткування міжнародної торгівлі послугами</p> <p>Різниця між борговими і податковими джерелами доходів</p>

Джерело: Annual Congresses – IFA Online. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ifa.nl/activities/annual_congresses/pages/default.aspx Примітка: Тематика семінарів наведена з деякими скороченнями.

Додаток Д

Наукові конгреси Міжнародного інституту державних фінансів (1938–2012 рр.)

<i>Рік проведення</i>	<i>Місто проведення</i>	<i>Тема конгресу</i>
1938 р.	Париж (Франція)	Амортизація державного боргу Прямі і непрямі податки
1939 р.	Брюссель (Бельгія)	Державні фінанси і циклічна еволюція
1940 – 1946 рр.	–	(Під час Другої світової війни і в перший післявоєнний рік конгреси МІДФ не проводилися)
1947 р.	Гаага (Нідерланди)	Фінансування реконструкції та реконверсії в післявоєнний період
1948 р.	Рим (Італія)	Податки як інструмент економічної, соціальної і демографічної політики Фінансування відновлення міжнародного кредиту
1949 р.	Базель (Швейцарія)	Бюджет у системі національної економіки
1950 р.	Монако	Фінансові аспекти соціального страхування
1951 р.	Лондон (Велика Британія)	Фінансові, фіскальні та бюджетні аспекти розвитку
1952 р.	Лісабон (Португалія)	Фінансування переозброєння

1953 р.	Франкфурт (Німеччина)	Фінансові, фіскальні й бюджетні аспекти міжнародної економічної інтеграції
1954 р.	Курітіба (Бразилія)	Вплив державних фінансів на внутрішню фінансову стабільність та рівновагу платіжного балансу
1955 р.	Париж (Франція)	Проблеми державного рахівництва
1956 р.	Рим (Італія)	Економічна ефективність державних видатків
1957 р.	Відень (Австрія)	Негативні впливи на економіку фіскального походження
1958 р.	Брюссель (Бельгія)	Значення структури державних доходів і видатків для розвитку національних економік
1959 р.	Барселона (Іспанія)	Управління державним казначейством
1960 р.	Цюріх (Швейцарія)	Управління державним боргом
1961 р.	Варшава (Польща)	Бюджетні передбачення в системі економічних передбачень
1962 р.	Стамбул (Туреччина)	Централізація і децентралізація державних фінансів
1963 р.	Люксембург	Порівняння і гармонізація систем державних доходів, фіскальних систем зокрема
1964 р.	Будапешт (Угорщина)	Політика і технологія економічної стабільності та збалансованого економічного росту
1965 р.	Париж (Франція)	Державні фінанси і освіта

1966 р.	Йорк (Англія)	Ефективність державних видатків
1967 р.	Прага (Чехословаччина)	Бюджет і розподіл національного доходу
1968 р.	Турін (Італія)	Державні фінанси і соціальне забезпечення
1969 р.	Стамбул (Туреччина)	Інновації податкової політики
1970 р.	Ленінград (СРСР)	Проблеми державних фінансів і технічного прогресу: нові підходи
1971 р.	Нюрнберг (Німеччина)	Нові методи здійснення бюджетного вибору
1972 р.	Нью-Йорк (США)	Проблеми урбанізованих фінансів
1973 р.	Барселона (Іспанія)	Інфляція, економічний зростання та оподаткування
1974 р.	Нептун (Румунія)	Державні фінанси і національні ресурси, сільське господарство зокрема
1975 р.	Ніцца (Франція)	Державне господарювання та людські ресурси
1976 р.	Единбург (Велика Британія)	Вікові тенденції державного сектора
1977 р.	Варна (Болгарія)	Податкові пільги, субсидії та ціни
1978 р.	Гамбург (Німеччина)	Суспільний вибір і державні фінанси
1979 р.	Таорміна (Італія)	Державні фінанси і податкова реформа
1980 р.	Єрусалим (Ізраїль)	Державні фінанси та зайнятість у держсекторі

1981 р.	Токіо (Японія)	Державні фінанси і економічне зростання
1982 р.	Копенгаген (Данія)	Державні фінанси і пошуки ефективності
1983 р.	Будапешт (Угорщина)	Державні фінанси і соціальне забезпечення
1984 р.	Інсбрук (Австрія)	Державні фінанси і державний борг
1985 р.	Мадрид (Іспанія)	Приймання рішень у державних фінансах
1986 р.	Афіни (Греція)	Зміни структури державних доходів
1987 р.	Париж (Франція)	Державні фінанси і діяльність підприємств
1988 р.	Стамбул (Туреччина)	Державні фінанси, торгівля і розвиток
1989 р.	Буенос-Айрес (Аргентина)	Державні фінанси і стабільність економічного зростання
1990 р.	Брюссель (Бельгія)	Державні фінанси на різних рівнях урядів
1991 р.	Ленінград (СРСР)	Державні фінанси в умовах змін політичного середовища
1992 р.	Сеул (Корея)	Вплив демографічних змін на державні фінанси
1993 р.	Берлін (Німеччина)	Державні фінанси і незаконна діяльність
1994 р.	Кембридж (США)	Державні фінанси, довкілля та природні ресурси
1995 р.	Лісабон (Португалія)	Зміни ролі державного сектора: перетворення 90-х років

1996 р.	Тель-Авів (Ізраїль)	Глобалізація економічної та фінансової діяльності
1997 р.	Кіото (Японія)	Державні інвестиції та державні фінанси
1998 р.	Кордоба (Аргентина)	Державні фінанси, зайнятість і ринки праці
1999 р.	Москва (Росія)	Державні фінанси і перетворення системи соціального забезпечення
2000 р.	Севілья (Іспанія)	Державні фінанси і людський капітал
2001 р.	Лінц (Австрія)	Роль політичної економії в теорії та практиці державних фінансів
2002 р.	Хельсінкі (Фінляндія)	Суспільний і приватний сектори державних фінансів у взаємному порівнянні
2003 р.	Прага (Чехія)	Державні фінанси і фінансові ринки
2004 р.	Мілан (Італія)	Фіскальна та регуляторна конкуренція
2005 р.	о. Джеджу (Південна Корея)	Макрофіскальна політика: нові перспективи і виклики
2006 р.	Пафос (Кіпр)	Державні фінанси: 50 років теорії second best – субоптимального (другого кращого) оптимуму

2007 р.	Варвік (Велика Британія)	Глобальні суспільні блага і населення: теоретичні та політичні виклики в світі, що змінюється
2008 р.	Маастріхт (Нідерланди)	Демографія та пенсії
2009 р.	Кейп Таун (Південна Африка)	Державна політика і розвиток
2010 р.	Уппсала (Швеція)	Нелегальне й легальне ухилення від податків та тіньова економіка
2011 р.	Анн Арбор (Мічиган, США)	Переосмислення ролі держави: відповідь на недавні виклики
2012 р.	Дрезден (Німеччина)	Державні фінанси, державний борг і глобальний економічний підйом

Джерело: Past IIPF Annual Congresses. [Електронний ресурс]. –
Режим доступу: <http://www.iipf.org/pcong.htm>

Додаток Е

Нефіскальні функції податкових відомств

<i>Країни ОЕСР</i>	<i>Зміст неподаткових функцій, адміністрування яких покладене на податкове відомство</i>
Австралія	Соціальні допомоги, в т. ч. позикова підтримка студентів вузів; знижки на паливо, деякі субсидії
Австрія	Митні збори і платежі; соціальні сімейні допомоги; оцінка майна
Бельгія	Митні збори і платежі; деякі контртерористичні заходи у морських портах і аеропортах
Канада	Програми соціального забезпечення та національного благодійництва, в т. ч. допомоги дітям і позики студентам; розподіл фінансування між федеральними і провінційними соціальними програмами; оцінка майна; збір боргів від імені інших державних відомств
Чеська Республіка	Соціальні допомоги дітям; оцінка майна
Данія	Митні збори і платежі; соціальні допомоги; відшкодування експортерам; оцінка майна
Фінляндія	Виконання статистичних функцій; оцінка майна
Франція	Оцінка майна, управління державною і місцевою власністю
Німеччина	Адміністрування: заохочувальних винагород за будівництво власного житла; інвестиційних пільг
Греція	Митні збори і платежі; позикова підтримка студентів; оцінка майна
Угорщина	Адміністрування позикової підтримки студентів
Ісландія	Адміністрування соціальних допоміг; ведення реєстру підприємств; контроль за додержанням правил бухгалтерського обліку
Ірландія	Митні збори і платежі; спонсорування національної програми заощаджень
Італія	Відсутність нефіскальних функцій
Японія	Адміністрування фіскальної монополії на виробництво спиртних напоїв
Корея	Адміністрування соціальних допоміг
Люксембург	Оцінка майна
Мексика	Митні збори і платежі
Нідерланди	Митні збори і платежі; пільги на забезпечення житлом та лікування; допомоги дітям
Нова Зеландія	Адміністрування: кредитної підтримки студентів; програми KiwiSaver – добровільного проекту

	заохочення заощаджень для людей з низькими і середніми доходами шляхом податкових кредитів
Норвегія	Податкове відомство веде облік населення
Польща	Митні збори і платежі
Португалія	Оцінка майна
Словацька Республіка	Соціальні допомоги дітям; судові збори; контроль над лотереями і веденням бухгалтерського обліку
Іспанія	Митні збори і платежі; соціальні допомоги працюючим матерям; примусове стягнення боргів від імені інших державних структур
Швеція	Оцінка майна; облік населення
Швейцарія	Відсутність нефіскальних функцій
Туреччина	Відсутність нефіскальних функцій
Велика Британія	Соціальні допомоги, в т. ч. кредитна підтримка навчання студентів; проведення деяких антитерористичних заходів у аеропортах згідно Crime Act of 2002; оцінка вартості майна
США	Адміністрування допоміг із соціальних фондів. (На Міністерство фінансів США (Treasury), крім основних функцій по мобілізації податків і управлінню державним боргом, покладено функцію забезпечення охорони президента та інших вищих посадових осіб держави)

Джерело: Узагальнено і складено автором на основі: Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008). – Paris: СТПА, 2009. – Р. 31. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.oecd.org/dataoecd/57/23/42012907.pdf

Додаток Ж

Питома вага податків у ВВП (2006–2007 рр.)

<i>Країни ОЕСР</i>	<i>Головні податки / ВВП (2006 р.) %</i>					<i>Всі податки (% ВВП)</i>	
	<i>Податок з доходів</i>	<i>Внески в соц. фонди</i>	<i>З прибутків корпорацій</i>	<i>ПДВ</i>	<i>Акцизи</i>	<i>2006 р.</i>	<i>2007 р.</i>
Австралія	11,4	Немає даних	6,6	3,9	3,6	30,6	Немає даних
Австрія	9,3	14,4	2,2	7,7	3,2	41,7	41,9
Бельгія	13,1	13,6	3,7	7,3	3,3	44,5	44,4
Канада	12,1	4,9	3,7	3,1	2,9	33,3	33,3
Чеська Республіка	4,2	16,1	4,8	6,6	3,7	36,9	36,4
Данія	24,5	1,0	4,3	10,2	5,2	49,1	48,9
Фінляндія	13,2	12,1	3,4	8,6	4,5	43,5	43,0
Франція	7,7	16,3	3,0	7,2	3,2	44,2	43,6
Німеччина	8,7	13,7	2,1	6,3	3,3	35,6	36,2
Греція	4,7	11,1	2,7	7,1	2,8	31,3	Немає даних
Угорщина	6,8	11,9	2,3	7,6	4,2	37,1	39,3
Ісландія	14,0	3,3	2,4	11,3	4,4	41,5	41,4
Ірландія	8,9	4,3	3,8	7,9	3,2	31,9	32,2
Італія	10,8	12,6	3,4	6,3	3,8	42,1	43,3
Японія	5,1	10,2	4,7	2,6	2,1	27,9	Немає даних
Корея	4,1	5,6	3,8	4,5	4,0	26,8	28,7
Люксембург	7,5	9,9	5,0	5,6	4,2	35,9	36,9
Мексика	Немає даних	3,1	Немає даних	4,2	7,2	20,6	20,5
Нідерланди	7,4	14,2	3,4	7,3	3,5	39,3	38,0
Нова Зеландія	14,9	Немає даних	5,8	9,0	2,3	36,7	36,0

Норвегія	9,1	8,7	12,9	8,0	3,3	43,9	43,4
Польща	4,6	12,2	2,4	8,1	4,2	33,5	Немає даних
Португалія	5,5	11,4	3,0	8,9	5,1	35,7	36,6
Словацька Республіка	2,5	11,9	2,9	7,6	3,2	29,8	29,8
Іспанія	6,9	12,2	4,2	6,4	2,9	36,6	37,2
Швеція	15,7	12,5	3,7	9,1	3,2	49,1	48,2
Швейцарія	10,5	6,9	3,0	3,9	2,2	29,6	29,7
Туреччина	3,8	5,5	1,5	5,5	6,0	24,5	23,7
Велика Британія	10,6	6,9	3,9	6,7	3,6	37,1	36,6
США	10,2	6,7	3,3	–	1,7	28,0	28,3
Вибрані країни не члени ОЕСР							
Аргентина	1,0	6,1	4,1	7,2	1,0	25,6	27,3
Болгарія	2,7	8,8	3,6	12,5	5,2	35,1	Немає даних
Китай	Немає даних						
Кіпр	4,6	7,8	5,5	10,4	3,9	36,5	Немає даних
Естонія	5,6	10,2	1,5	9,2	3,4	31,0	Немає даних
Латвія	6,0	8,7	2,3	8,5	3,3	30,1	Немає даних
Румунія	2,8	9,8	2,8	7,9	3,2	28,2	29,8

Джерело: Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008). – Paris: СТПА, 2009. – Р.105. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.oecd.org/dataoecd/57/23/42012907.pdf

Додаток 3

Найменування та вебсайти податкових відомств

<i>Країни</i>	<i>Назва податкового відомства</i>	<i>Адреси вебсайтів</i>	<i>Фіскальний рік</i>
Австралія	Australian Taxation Office –	www.ato.gov.au	01.07–30.06
Австрія	Federal Ministry of Finance	www.bmf.gv.at	Календарний рік
Бельгія	Federal Public Service Finance	http://minfin.fgov.be/portail1/fr/cadrefr.htm	Календарний рік
Канада	Canada Revenue Agency	www.cra-arc.gc.ca	01.04–31.03
Чеська Республіка	The Czech Tax Administration	http://cds.mfcr.cz	Календарний рік
Данія	SKAT	www.skat.dk	Календарний рік
Фінляндія	Tax Administration	www.vero.fi www.tax.fi	Календарний рік
Франція	Direction Générale des Finances	www.impots.gouv.fr	Календарний рік
Німеччина	Federal Ministry of Finance	http://www.bundesfinanzministerium.de	Календарний рік
Греція	Ministry of Economy & Finance	www.gsis.gr	Календарний рік
Угорщина	Tax and Financial Control Administration	www.apeh.hu	Календарний рік
Ісландія	Directorate of Internal Revenue	www.rsk.is	Календарний рік
Ірландія	Revenue Commissioners	www.revenue.ie	Календарний рік
Італія	Revenue Agency, Italian Tax Police, Equitalia	www.agenziaentrate.gov.it	Календарний рік
Японія	National Tax Agency	http://www.nta.go.jp/	01.04–31.03
Корея	National Tax Service	www.nts.go.kr	Календарний рік
Люксембург	Administration des Contributions directes	www.aed.public.lu	Календарний рік

Мексика	Tax Administration Service	www.sat.gob.mx	Календарний рік
Нідерланди	Dutch Tax and Customs	http://www.belastingdienst.nl	Календарний рік
Нова Зеландія	Inland Revenue Department	http://www.ird.govt.nz	01.04–31.03
Норвегія	Tax Norway	www.skatteetaten.no	Календарний рік
Польща	Ministry of Finance	www.mf.gov.pl	Календарний рік
Португалія	Direcção-Geral dos Impostos	http://www.dgci.min-financas.pt/pt	Календарний рік
Словацька Республіка	Tax Directorate of the Slovak Republic	http://www.drsr.sk	Календарний рік
Іспанія	State Tax Administration	www.agenciatributaria.es	Календарний рік
Швеція	Swedish Tax Agency	www.skatteverket.se	Календарний рік
Швейцарія	Federal Tax Administration	www.estv.admin.ch	Календарний рік
Туреччина	Немає даних		
Велика Британія	Her Majesty's Revenue & Customs	http://www.hmrc.gov.uk/	01.04–31.03
США	Internal Revenue Service	www.irs.gov	01.10–30.09
Вибрані не члени ОЕСР			
Україна	Державна податкова адміністрація	www.sta.gov.ua/	Календарний рік
Росія	Министерство финансов Российской Федерации	www.minfin.ru/ www.minfin.ru/en/	Календарний рік
Китай	State Administration of Taxation	http://www.chinatax.gov.cn	Календарний рік

Джерело: Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008). – Paris: СТПА, 2009. – Р. 206–207. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/dataoecd/57/23/42012907.pdf>

Додаток И

Найменування та вебсайти міжнародних організацій (з питань оподаткування та державних фінансів)

<i>Назви організацій</i>	<i>Адреси вебсайтів</i>
Brookings Institution	www.brook.edu/
Brookings / Urban Tax Policy Center	www.taxpolicycenter.org
Association for Budgeting and Financial Management	www.abfm.org
FinanceNet	www.financenet.gov/
Institute for Fiscal Studies	www1.ifs.org.uk/
Tax Analysts, Inc.	www.tax.org/
Federation of Tax Administrators	www.taxadmin.org/
National Tax Association	www.ntanet.org
Tax and Accounting Sites Directory (links to tax departments, US and international)	www.taxsites.com/
Tax History Project at Tax Analysts	www.taxhistory.org/
Organization for Economic Cooperation and Development Budgeting and Financial Management Links	www.oecd.org/puma/mgmtres/budget/budlinks.htm

Джерело: Mikesell J.L. Fiscal Administration. Analysis and Application for the Public Sector / J. L. Mikesell. – 6th ed. – Belmont: Thomson & Wadsworth, 2003. – P. 622–625.