

ГЕТМАНЦЕВ Д. О.,
доктор юридичних наук,
професор кафедри фінансового права
юридичного факультету
(Київський національний університет
імені Тараса Шевченка)

УДК 34.01

ЕТАПИ РОЗВИТКУ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ

Історія оподаткування загалом нерозривно пов'язана з історією людства як такого, відображаючи весь процес розвитку людини, від найдавніших часів до наших днів. Податки інколи ставали каталізатором суспільних процесів, а іноді їх наслідком. Оподаткування є настільки невід'ємною складовою людського буття, що за його історією можна вивчати історію людства загалом.

Стаття присвячена аналізу історії розвитку саме непрямого оподаткування, від початку людства й до наших часів, а також аналізу впливу непрямих податків на історичні процеси, що відбувалися в різних країнах світу в різні епохи. Зроблена спроба визначити на загальному рівні особливості історичного становлення та розвитку непрямого оподаткування загалом і конкретних сучасних податків зокрема.

Ключові слова: *непрямий податок, акциз, податок на додану вартість, оподаткування, меркантилізм.*

История налогообложения в целом неразрывно связана с историей человечества как такового, отражая весь процесс развития человека, от древнейших времен до наших дней. Налоги иногда становились катализатором общественных процессов, а иногда их следствием. Налогообложение является настолько неотъемлемой составляющей человеческого бытия, что по его истории можно изучать историю человечества в целом.

Статья посвящена анализу истории развития именно косвенного налогообложения, начиная от начала человечества и заканчивая нашими днями, а также анализу влияния косвенных налогов на исторические процессы, происходившие в разных странах мира в разные эпохи. Предпринята попытка определить на общем уровне особенности исторического становления и развития косвенного налогообложения в целом и конкретных современных налогов в частности.

Ключевые слова: *косвенный налог, акциз, налог на добавленную стоимость, налогообложение, меркантилизм.*

History of taxation is inseparably connected to the history of humanity. Like a reflection of humankind development, taxes could foster public processes as well as become their consequence. Taxation is an indispensable component of life, and we might study history from its own advance.

The article under consideration is concerned with the analysis of indirect tax timeline and its influence on historical processes that occurred across the world in different time periods. The author aimed at defining specific traits of historical establishment and development of indirect tax as well as specifying peculiar features of modern taxes.

Key words: *indirect tax, excise, value added tax, taxation, mercantilism.*



Вступ. Податок є одним із найбільш чутливих до економічних змін явищ, у якому, як у дзеркалі, відображаються всі зміни в економічному житті суспільства.

Водночас оподаткування є наслідком, а не предтечею зазначених змін, чим пояснюється деяка незбіжність у часі історичних етапів розвитку системи оподаткування та економічних відносин. Зазначений ефект підсилюється тим, що податок має не тільки економічне, а й політичне значення, будучи ефективним інструментом державного управління й навіть панування однієї соціальної групи над іншою.

Саме тому розвиток оподаткування не завжди збігається з відомими підходами до визначення етапів розвитку економіки.

Ми не можемо напряму прив'язати періодизацію розвитку оподаткування до жодної з найпоширеніших періодизацій розвитку економічних відносин (формаційної, цивілізаційної тощо).

Водночас найбільш близькою запропонована нами періодизація непрямого оподаткування є до періодизації батька історії економіки – Фрідріха Ліста і його послідовників. Саме вона покладена в основу нашого визначення п'яти основних етапів розвитку непрямого оподаткування, хоча й у цьому випадку нам, безперечно, не вдалося досягнути навіть більш-менш приблизного часового збігу.

Зауважимо, що єдина точка зору на періодизацію оподаткування відсутня й серед учених. Деякі сучасні дослідники обмежуються встановленими ще свого часу І. Янжулом трьома етапами розвитку оподаткування [1], інші уникають питання періодизації історії оподаткування, зупиняючись на аналізі окремих податкових систем минулого, що, безперечно, є більш глибоким підходом, ніж наш, адже саме такий підхід надає можливість приділити достатню увагу деталям.

Постановка завдання. Водночас це дослідження не є дослідженням з історії оподаткування, а тому для нас важливішим за певні особливості тієї або іншої податкової системи є визначення на загальному рівні особливостей історичного становлення та розвитку непрямого оподаткування загалом і конкретних сучасних податків зокрема.

Результати дослідження. Загалом, аналізуючи велику кількість різноманітних джерел, ми дійшли висновку про існування п'яти історичних етапів розвитку непрямого оподаткування, перший із яких можна умовно поділити на додержавний і державний період.

Отже, перший етап розвитку непрямого оподаткування – від початку людства до середніх століть (XV–XVI століття нашої ери).

Німецький філософ Лоренц фон Штейн зазначав, що непрямі податки оподатковують працю на противагу прямим податкам, які оподатковують капітал [2]. В історії розвитку прямих податків Л. Штейн відмічає три епохи – землевласницьку, фіскальну й раціональну.

У період землевласницької епохи непрямі податки змішувалися зі зборами, які належали землевласнику, у силу його власницьких прав. Землевласники були вільні у виборі об'єктів оподаткування. Результатом цієї свободи була надзвичайно строката картина непрямого оподаткування цієї епохи.

У містах непрямі податки відокремлюються від землеробських зборів і перші перетворюються в самостійну форму оподаткування заробітку, одержуваного особистою працею. Із розвитком центральної державної влади держава в пошуках засобів для існування змушена була звернутися до тієї ж відпрацьованої життям форми обкладення непрямим податком.

Державні непрямі податки досягли величезного розвитку у XVIII ст. Причина цього явища криється в тому, що на встановлення їх, особливо у формі регалії, не вимагалася згоди складових чинів, як при введенні інших податків, і тому центральна влада відчувала себе набагато вільніше, уводячи ту чи іншу регалію.

Характерною рисою цієї епохи – фіскальної, за класифікацією Л. Штейна, був сильний розвиток непрямих податків будь-якого роду, податками обкладалося все, що тільки можна було, і лише в XIX ст., при реорганізації непрямого оподаткування, за основу стали брати раціональні принципи оподаткування, вироблені наукою. Ось цю останню стадію в розвитку акцизів Л. Штейн і називає раціональною.

Зазначимо, що непрямі податки не були характерними для першого етапу розвитку оподаткування, однак зародки непрямого оподаткування ми можемо знайти ще в Стародав-



ньому Римі, особливо часів Імперії. Податок тоді не був основним джерелом державних доходів, стягувався безсистемно та залежно від конкретних потреб (війна, стихійне лихо, тощо).

Із часів Імперії до непрямих податків ми можемо, досить умовно, зарахувати податок на продаж рабів (1% від вартості), а також податок на їх звільнення – “visesima manumissionis” (5%).

Слабкість державної влади, переважно натуральні відносини, низький рівень державних потреб, а також приватноправовий характер відносин між державою й індивідами зумовлювали невелике значення непрямого оподаткування у формуванні доходів держави.

Водночас у Стародавній Греції досить широко розвиваються різноманітні мита: за розгляд справ у судах (2,5% від суми позову), за провіз товарів транзитом або введення товарів та територію, підконтрольну грекам (1/50 частина товарів – за провіз їх сушею, 1/20 частина – за провіз морем), збір за стоянку кораблів у гавані.

У часи середньовіччя з’являються перші акцизи, що вводяться на предмети першої необхідності, – акцизи на м’ясо та хліб (Kerbe (Німеччина), taille (Франція), Evil-duty (Англія), котрі значно здорожують вартість життя й викликають різке невдоволення в населення.

Підсумовуючи все вище викладене, ми можемо констатувати такі загальні риси першого періоду розвитку непрямого оподаткування:

- перший період є найдовшим за часом і характеризується найповільнішим розвитком непрямого оподаткування;
- податки та податкові платежі є недорозвинутими, епізодичними й безсистемними, справляння податків здійснюється залежно від потреби в ресурсах і достатньо часто за певних умов;
- низький рівень правового регулювання податкових відносин;
- низький рівень розвитку грошового обігу, переважно натуральна форма оподаткування, а також велика частина оподаткування у вигляді різноманітних повинностей;
- беззаперечна перевага прямого оподаткування над очевидно недорозвинутим непрямим оподаткуванням;
- існування специфічних податків та інших платежів, що не зустрічаються в жодному іншому історичному періоді (податки на рабів тощо).

Другий етап розвитку непрямого оподаткування починається з кінця XVI ст. і триває до XVIII ст. Цей етап ознаменувався приходом до влади в різних країнах світу видатних правителів, що власною волею, харизмою й талантом дали потужний поштовх для розвитку власних країн. У Франції – це Карл VII, у Німеччині – Фрідріх Барбароса, у Росії – Петро Великий.

Потужним поштовхом для розвитку системи оподаткування стали докорінні зміни в соціально-економічному житті Європи внаслідок відкриття Америки та винайдення пороху.

Відкриття Америки й Ост-Індії зумовило приток до країн Європи великої кількості дешевого золота, а отже, і вільного капіталу, що став набагато більш доступним, ніж до цього, зумовлюючи бурхливий розвиток економіки.

Держави, що виходили з основ меркантилізму, при формуванні власної економічної політики змушені були виконувати нові, раніше не притаманні їм функції, усуваючи бар’єри, що стримували розвиток торгівлі, стимулюючи виробництво в різний спосіб. Так, держави взяли на себе функції розбудови шляхів сполучення, торгівельного та військового флоту й навіть утримання сирітських притулків, адже основними засобами накопичення багатства, яким в епоху меркантилізму були гроші, уважалося саме зростання народонаселення.

Винайдення пороху та масове впровадження й використання його у військових технологіях спричинило появу професійної армії, яку необхідно було утримувати державним коштом. Утримання армії почало вимагати величезних державних витрат, які держава не в змозі була покрити за рахунок старих добрих доменів і регалій.

Такі глибокі та швидкі соціально-економічні зміни зумовили звернення держав до нових форм формування державних доходів, серед яких оподаткування нарешті посіло чільне місце.

Отже, характерним для цього етапу розвитку непрямого оподаткування є регламентація економіки й загалом суспільного життя.

Держава встановлювала безліч обтяжливих і відверто протекціоністських норм, стимулюючи виробництво всередині країни та експорт товарів і всіляко обмежуючи імпорт.



Цьому сприяло меркантилістське розуміння економічних процесів, за яким під багатством розумілося сума грошей (золота), що перебувало у власності держави та її підданих. Отже, гроші сприймалися як мета, а не як засіб (товар).

Для другого етапу розвитку непрямого оподаткування характерним також був низький розвиток фіскальної техніки, механізмів адміністрування податків.

Досить розповсюджений окладний спосіб справляння податку поширюється не тільки на прямі податки, а навіть і на непрямі. Так, уряд, призначаючи своїх агентів, доручає стягувати весь податок самоврядним союзам під круговою порукою або без неї, але з покладенням відповідальності на осіб, котрі обираються самим союзом для стягнення. У Росії такими були «кабацькі збори», які визначалися для кожного кабаку відповідно до найбільших надходжень від нього за попередні роки з додавкою проти попередніх років. Обрані голови або цілувальники повинні були збирати кабацькі гроші, які у випадку недобору стягувались із них особисто [3, с. 139].

У Московській державі і XVI та XVII ст. процвітав відкуп податей. Загальні правила справляння податків були, однак винятки з них траплялися на кожному кроці.

Уся система збору податків базувалася на розкладці, тобто розподілі належних до сплати сум податку між членами громад за рішенням відповідних громад. Того часу інститут кругової поруки лише тільки формувалася й відповідальність громади по податкових зобов'язаннях її членів ще не існувала, платник сам відповідав за себе. Але якщо перед збирачем податі відповідав недоїмник, то перед воєводою за недоїмку відповідав і недоїмник, і збирачі, а перед центральним урядом відповідали всі: і недоїмники, і збирачі, але більше за інших – воєвода.

Отже, система примусового збирання податку передбачала повну майнову відповідальність за його сплату не тільки платника, а й податківців, які цей податок збирали.

Однак ілюзія перекаладення відповідальності з платника на збирача податків є примарною, адже насправді субсидіарна відповідальність і збирача, і воєводи жодним чином не знімала обов'язку зі сплати податі із самого платника. Та відповідальність, яка застосовувалася до недоїмників, м'яко кажучи, відрізнялась від сучасної. Так, «в факте неплатежа правительство усматривало лише проявление злой воли и соответственно такому взгляду подвергало преступника-недоимщика тяжелой каре – правежу: его выводили на площадь и били батогами ежедневно, а на ночь метали в тюрьму – все это до тех пор, пока он не вносил недоплаченной суммы». «А тех ослушников... бить батогами и сажать в тюрьму, а из тюрьмы выимая, бить на правеже нещадно, покаместа они государевы деньги не заплатят».

Поширеними на другому етапі розвитку непрямого оподаткування залишаються податки з окремих соціальних груп, наприклад євреїв, що в пізніші часи піддавалися жорсткому осуду з боку вчених-фіансистів, зважаючи на свою несправедливість.

Такі податки при введенні, крім фіскальної функції, виконували також і функцію стимулювання підданих держави до зміни свого віросповідання або виходу з громади задля припинення свого нерівноправного з іншими громадянами соціального статусу.

Так, євреї Російської Імперії сплачували спеціальні коробочний, свічний збір і різні розкладки. Коробочний збір був, по суті, непрямим податком на споживання м'яса, що сплачувався єврейською громадою за розкладочним способом [4, с. 13].

Бурхливий розвиток системи оподаткування не міг не мати своїм наслідком невдоволення народу, платників податків, що часто призводило до податкових бунтів, революцій і війн. Цьому сприяла також і слабкість держави, що повною мірою (на відміну від наступних періодів) могла жорстко заплатити за обтяжливе оподаткування. Відомо, що саме непомірне обтяження народу різноманітними податками стало однією з основних причин Англійської буржуазної революції 1642 р. та Французької революції 1789 р., а також громадянських війн, що слідували за ними. Ці самі причини лежали в основі війни між Великобританією та її північноамериканськими колоніями, наслідком чого стало утворення Сполучених Штатів Америки.

Як правильно зазначав класик фінансового права Іван Іванович Янжул, «фінанси, самі фінанси дають часто внутрішній зміст історичних подій, зовнішнє вираження яких має навіть зовсім інший характер» [5, с. 36].



Швидкий розвиток економіки призводить до вичерпання звичних для середніх віків приватноправових доходів правителя. Фактично у правителя залишається два виходи: або ввести підвищене, не прийнятне досі для населення оподаткування, або збанкрутувати і стати легкою поживою для сусідів. Така відсутність вибору змусила правителів увести нове обтяжливе (порівнян з існуючим досі) оподаткування в різноманітних формах, попри повсюдне невдоволення населення.

У 1524 р. німецький проповідник Ганс Пайпер у своїй промові до селян зізнався, що йому явилася Богородиця й наказала йти до людей і передати заповіт: не повинно бути ні принців, ні священників, усі люди – браття, що повинні заробляти свій хліб, на своїх землях, своїми руками та мати не більше, ніж їхній сусід. Усі податки та мита підлягають забороні. Ліса й ріки повинні бути доступні кожному. Після промови він наказав селянам йти й через тиждень вертатися зі зброєю. Однак Ганса схопили та спалили заживо як еретика. Селяни все ж таки повернулися через тиждень зі зброєю. Їх кількість налічувала близько тридцяти чотирьох тисяч. Селяни заснували Лігу, затвердили прапори і дванадцять статей, що, зокрема, забороняли податки.

Розпочався один із найбільш трагічних етапів у німецькій історії, що згодом отримав назву селянських війн.

Селяни були переможені через два роки, однак різня та винищення населення досягли небувалих обсягів, що призвело до недонаселення Німеччини протягом наступних ста років. Дійшло навіть до того, що не було кому обробляти землю. З іншого боку, створилися передумови для об'єднання розрізнених німецьких графств і доменів в єдину державу – процес, який тривав триста років.

Серед германських правителів – «збирачів» німецьких земель – передусім звертаємо увагу на Фрідріха Вільгельма Бранденбурзького (1640 – 1688 рр. правління). Фрідріх Вільгельм реформував німецьку армію, перетворивши її в одну із найбоєздатніших у Європі. За нього армія взяла на себе й додаткові непритаманні їй функції: у невійськовий час армія займалась будівництвом і виконувала адміністративні функції, в тому числі й адміністрування податків (цим займався військовий офіс у Берліні). При цьому збір податків здійснювався чітко, дисципліновано безпосередньо державою (без участі відкупників) і без будь-яких корупційних виявів. Це вигідно відрізняло німецьку податкову систему з-поміж сусідніх країн і сприяло тому, що сусідні німецькі графства добровільно переходили під протекторат Бранденбургу, зобов'язуючись сплачувати податки в обмін на захист своїх земель.

Оподаткування в Англії, що було загальним, призвело до об'єднання різних класів і прошарків суспільства. Для Англії звичайними податками були 1/15 частина від майна та 1/10 частина від ренти. Оцінка майна здійснювалась на підставі клятви платника. Отже, суми платежів були фіксовані та сприймалися суспільством лояльно, вони збиралися місцевими чиновниками й самими платниками.

В історії Великобританії однією з найвидатніших жінок була, безперечно, королева Єлизавета, яка небезпідставно вважала основним досягненням власного багаторічного правління любов народу, який королева не обтяжувала оподаткуванням. Єлизавета вважала, що гроші краще тримати в кишенях підданих, ніж у казні. Саме вона почала широко використовувати маловідомий до того інститут державних запозичень для наповнення казни, перетворивши Англію із позичальника на початку свого правління на кредитора наприкінці життя.

Хоча основною ознакою фінансової політики королеви Єлизавети була бережливість, саме за її правління були закладені підвалини наймогутнішого у світі англійського флоту.

Досить показово демонструють особливості становлення англійського парламентаризму взаємовідносини між англійським королем і парламентом у XVII столітті. Річ у тім, що королівська влада та парламент перебували в постійних суперечностях щодо введення нових податків протягом усієї першої половини XVII ст. Споры іноді переходили в судову площину, а іноді перетворювались у простий торг. Так, королю Карлу, замість надання згоди на справляння, уведеного королем, увізного мита, парламент запропонував п'ять звичних для англійців десятих (1/10) і п'ятнадцятих частин (1/15) в обмін на (1) відмову від оподаткування без згоди; (2) заборону тюремного ув'язнення без обвинувального вироку суду; (3)



заборону розміщення військових у цивільних помешканнях; (4) заборону на застосування військового права в мирний час. Король відмовився від запропонованих умов і розпустив парламент. Згодом це призвело до Англійської буржуазної революції та громадянської війни, унаслідок якої він був повністю розбитий, а до влади прийшов сумнозвісний Кромвель, що повністю змінив податкову систему Англії, скасувавши милі серцю англійців податки й увівши поширені на той час в Голландії акцизи.

Загалом при Кромвелі справлялося близько двохсот різноманітних акцизів, що порівняно із ситуацією, що існувала до революції, було значно обтяжливим для населення.

Отже, перемога податкової революції принесла платникам нові податки. Це дуже повчальний і непоодиноким приклад збільшення оподаткування як наслідок революційних змін у суспільстві, викликаних обтяжливими податками. Скажімо більше, ми навряд чи зможемо назвати хоч один приклад податкової революції, що призвів би до зменшення податкового тягара народу.

Тісно переплітається з історією оподаткування історія ще однієї країни. Голландія, що отримала незалежність у результаті війни з Іспанською короною, завдячує своєму злету в XVII ст. широкому використанню інструменту акцизів, що надали голландському бюджетові величезні прибутки. Спрямування одержаних коштів на розвиток мореплавства, колоніальну політику досить швидко перетворили Нідерланди на світового лідера, якого як не хотіли, але не могли наздогнати ані Великобританія, ані Іспанія.

Голландія міцно майже на століття стала європейським центром фінансів, культури та виробництва, голландські товари користувалися таким попитом, що Англія, захищаючи власного виробника, вимушена була вводити забороняючі мита проти їхнього експорту.

Злий жарт оподаткування полягає в тому, що саме непрямі податки призвели й до загрози Голландії у XVIII столітті й переходу пальми світового лідерства до Великобританії. Акцизи в сукупності із несправедливою та корумпованою відкупною системою справляння податків надто обтяжили виробництво та споживання товарів і, врешті-решт, призвели до уповільнення голландської економіки.

Податкова система Франції другого етапу розвитку оподаткування була однією з найбільш заплутаних у Європі. Її особливістю було розмаїття податків (талья – податок на майно, октуа – привратний збір, габельє – акциз тощо), що призводило до подвійного, а іноді й до потрійного оподаткування одних і тих самих об'єктів. Податки вводилися без обмежень, попередніх економічних розрахунків і врахування наслідків.

«Що слугує моменту – слугує Франції» – так охарактеризував політику Франції того часу Й. Гете. Цікаво, що, наприклад, на вино встановлювалось п'ять акцизів – на виробництво, на врожай, на продаж, на транспортування й просто на вино.

Складність, корумпованість і заплутаність податкової системи, що виникла внаслідок практично необмежених прав корони на введення нових податків сама по собі значно обтяжувала платників, породжуючи в них ненависть як до податкових чиновників, так і відкупщиків. Саме тому черга на гільйотину під час Великої французької революції відкупщиків передувала черзі аристократів.

Несправедлива податкова система призводила до численних народних бунтів, які, на відміну від німецьких селянських війн, не мали своєї ідеології та зводилися до вбивств податківців і звернення до короля із проханням про скасування податків.

Податкова система зазнавала жорсткої критики й видатних французів. Відома історія королівського маршала Вобана, котрий видав працю під назвою «Королівська десятина» (*La dîme royale*). У своїй праці маршал, звинувачував у бідності французів несправедливу податкову систему та пропонував замінити наявні на той час податки одним зрозумілим і простим прямим податком [6, с. 58]. Критика вдалася Вобану на славу та призвела до його вигнання, у якому він згодом помер. Його праця була заборонена.

Характеристика другого етапу розвитку оподаткування була б не повною без згадки про американську революцію, витоки якої лежали в незадоволенні дискримінаційною політикою метрополії щодо колонії, що найяскравіше виявилася в оподаткуванні.



Політика Великобританії стосовно колоній будувалася на використанні їх виключно як сировинних додатків англійської економіки, що мали споживати виключно англійські товари, реалізуючи Англії сировину, яка добувалася на американському континенті. Такі цілі досягалися шляхом уведення обмежувальних мит на неанглійські товари, які прибували до Америки. Увізні мита знаходилися в юрисдикції метрополії, які метрополія вводила без згоди колонії. Статус внутрішніх податків був не визначений, але за загальним правом податки не могли вводитись без згоди представницьких органів платників податків.

У 1764 р. Англія ввела в Америці непрямий податок на цукор, який був сприйнятий колонією більш-менш спокійно, що надихнуло метрополію на введення в 1764 р. “Stamp Act”, що не мав принципового значення з погляду дохідності, адже обкладав податком ліцензії, документи, газети, тощо. При цьому доходи від податку повинні були використовуватись виключно на утримання англійських гарнізонів в Америці, що забезпечували насамперед безпеку самих поселенців. Однак “Stamp Act” був внутрішнім податком, уведеним без згоди колонії, що викликало обурення американців і вилилося в масові протести. Унаслідок цього Б. Франклін як представник колоній направився в Лондон, де виступав в англійському парламенті із промовою, у якій обґрунтував незаконність “Stamp Act” уведенням його без згоди платників. При цьому Б. Франклін завірив парламент у відданості колоній англійській короні та готовності до введення ввізних мит. Почувши Б. Франкліна парламент скасував “Stamp Act” однак увів низку ввізних мит актом, що мав назву “Townshend act”. Це спричинило нову хвилю непокори та бойкот англійських товарів.

Мита скасували майже в повному обсязі, що, між тим, не змогло відвернути знаменитого «Бостонського чаювання», Американської революції, проголошення незалежності американських колоній і війни за незалежність протягом 1770–1776 рр., унаслідок якої утворилися Сполучені Штати Америки.

Англія остаточно втратила контроль над частиною своїх американських колоній, а світ отримав суб'єкта міжнародних відносин, що через кілька століть буде визначати світову міжнародну політику.

У 1778 р. був прийнятий парламентом і схвалений королем закон, відповідно до якого Англія відмовлялася від права вводити нові податки в колоніях без згоди їх представницьких органів. Завдяки цьому акту Англії, на думку багатьох експертів, удалося утримати в підпорядкуванні свої колонії аж до кінця Другої світової війни [7].

Отже, другий етап розвитку непрямого оподаткування характеризується розмаїттям, що набуло найгірших форм. Найкраще про це знаходимо в І. Янжула: «Другий період об'єднує собою XVI, XVII, XVIII століття, коли відбулися надзвичайні зміни в усьому суспільному житті Європи, коли грошовий лад господарства витіснив собою натуральний, коли потреби держави сильно розширились і виросли і коли в силу цього з'явився великий запит на нові джерела державних доходів» [8].

У цей період зростання ролі непрямого оподаткування значно зменшило роль прямих податків на майно, що стали порівняно менш прибутковими, ніж інші.

Маса непрямих податків наповнюють бюджети західноєвропейських держав.

Безперечно, одним із найпоширеніших видів акцизів був акциз на спирт та алкогольні напої, або питейний акциз, що, незважаючи на свою дохідність, є не таким старим, порівняно з іншими акцизами.

Непрямі податки мали багатьох прихильників серед філософів. Так, Ш. Монтеск'є вважав непряме оподаткування притаманним для вільного суспільства на протигагу прямому оподаткуванню, що, на думку філософа, було ознакою рабства. Уільям Петті вважав, що людина є в дійсності багатою відповідно до того, що вона їсть, п'є, одягається або якимось іншим чином використовує багатство, тому кожний повинен брати участь у державних витратах відповідно до того, що він бере собі й у дійсності споживає.

Отже, підсумовуючи викладене, ми можемо констатувати такі загальні риси другого періоду розвитку непрямого оподаткування:

- у справлянні податків з'являються ознаки системності, поширюється нецільове оподаткування, хоча значною залишається також частка цільових платежів;



- податки перетворюються в одне з основних джерел наповнення державної казни, поряд із усе ще значними за обсягами доходами від регалій, доменів і військової здобичі;
- низький рівень правового регулювання податкових відносин, що є вищим за перший етап оподаткування, однак усе ж таки залишається не високим;
- швидкий розвиток непрямого оподаткування призводить до підвищення значення непрямих податків, порівняно із прямими;
- з'являються перші теорії оподаткування, що характеризуються безсистемністю й суперечливістю. У державній політиці панує меркантилізм;
- адміністрування податків є вкрай недорозвинутим, дискримінаційним для платників.

Це була епоха податкових експериментів, податкових винаходів, податкових бунтів. Епоха пошуків і розчарувань, яскравих ідей і безглузвих законів, великих геніїв та великих безумців. Однак саме на цьому історичному етапі почала формуватися податкова держава, тобто держава, існування та діяльність якої забезпечені головним чином за рахунок податків [9, с. 232].

Третій етап розвитку непрямого оподаткування – з кінця XVIII ст. до початку XX ст.

Настає епоха освіченого абсолютизму. Державна влада зміцнюється і структурується. Держава міцно й безповоротно опановує суспільство, стаючи єдиним можливим інструментом організації розвинутих народів.

Значно вдосконалюється адміністрування податку, держави практично повністю відмовляються від шкідливої для казни й обтяжливої для платників відкупної системи справляння податків, спочатку передаючи повноваження зі збирання податків поліції та місцевим органам влади, а згодом створюючи власні спеціальні органи, відповідальні за справляння податків.

Саме в цей період відбувається становлення інститутів-праобразів сучасних податкових відомств, до того часу адміністрування податків, у т. ч. їх стягнення, покладалося на поліцію або на представників влади на місцях.

Саме в цей період у багатьох європейських країнах зростає роль парламентів у податковій політиці. Згубність податкового абсолютизму, що існував у Франції до Французької революції, зміцнення політичної ролі буржуазії призвели до фактичного та юридичного переходу повноважень із узгодження введення нових податків і зміни наявних до парламентів, що у XIX столітті являли собою органи, які представляли інтереси буржуазії та фактично великих платників прямих податків.

Не дивно, що в цей період як пасивне, так і активне виборче право напряму залежало від податкового статусу платника податків. При цьому та обставина, що фактичними платниками податків (непрямих) є всі громадяни (піддані) держави, не бралася до уваги.

У XIX ст., вочевидь, зменшилась кількість податкових бунтів, що, безперечно, пояснюється не задоволення платників податковою системою, а міцністю державної влади.

У цей період також швидко скорочується кількість податків, адже держави доходять висновку про необхідність і вигідність для них існування зрозумілої для платника системи кількох податків, замість величезної кількості низькодохідних і малозрозумілих платежів, що сприймаються платниками не інакше як їх узаконений грабунок.

Для третього етапу розвитку оподаткування, як і для попередніх етапів, є характерним жорсткий протекціонізм щодо внутрішнього виробника, розвиток якого підтримувався шляхом уведення підвищеного мита на імпорт іноземної продукції, конкуруючої з вітчизняним виробником.

Саме в цей період податки стають основним джерелом наповнення державного бюджету, стабільно перевищуючи 2/3 усіх державних доходів* [10].

Для цього періоду характерними є, крім високодохідних і зрозумілих населенню податків на тютюн та алкоголь, такі непрямі податки, як податок на легкі горючі мінеральні масла (Росія, Франція, США, Греція), сіль (Німеччина, Росія), сірники (Росія), цукор (Росія,

* Деякі сучасні дослідники обмежуються встановленими ще свого часу І. Янжулом трьома етапами розвитку оподаткування (напр., Соколовська А.М. Основи теорії податків : [навчальний посібник] / А.М. Соколовська. – К. : Кондор, 2010. – 325 с.). Із цим не можна погодитись, адже відносини оподаткування безперервно розвивалися та вдосконалювалися протягом XX ст., що значно вплинуло на їх характер та елементи.



Франція, Німеччина). Ці податки, лягаючи на плечі соціально незахищених верств населення, дратували робітничий клас, підживлюючи ненависть до влади та загартовуючи пролетаріат для майбутньої класової боротьби.

Такі податки викликали справедливую критику фінансистів того часу і згодом були скасовані в більшості країн Європи [2, с. 429–444]. Кількість непрямих податків, що справлялися в Європі в період до введення універсального акцизу, ідея якого активно обговорювалася протягом XIX ст., незважаючи на скорочення їх кількості, порівняно з попереднім періодом, усе одно обраховувалася десятками. А податки на керосин, сірники, цукор існували в Європі навіть на початку XX ст. До речі, як це не дивно, у першій у світі державі робітників і селян такі архаїчні акцизи, як акцизи на гас, сірники, свічки, цукор, чай та навіть на резинові калоші протрималися чи не найдовше, утворюючи джерело надходжень до державного бюджету навіть у 30-х роках XX ст.

Непряме оподаткування у XIX ст. стає, безперечно, більш досконалим, ніж у попередній період, що пов'язано із розвитком техніки, удосконаленням способів виробництва та обліку виготовлених товарів. Особлива увага приділяється спрощенню податкових процедур і уникненню подвійного оподаткування.

Водночас акцизам був притаманний каскадний ефект, який полягав у подвійному, потрійному тощо (залежно від кількості посередників) оподаткуванні одного і того самого товару, що реалізовувався через посередників. Таке оподаткування стимулювало створення великих корпорацій з метою вертикальної інтеграції бізнесу, адже його об'єднання сприяло зменшенню оподаткування акцизами. Водночас вертикальна інтеграція за певних умов була контрпродуктивною й не відповідала інтересам розвитку економіки, стримуючи її, роблячи підприємницькі структури надто громіздкими та перешкоджаючи розвитку малого й середнього підприємництва. Проти цього досить широко виступали фінансисти. І хоча остаточний рецепт протидії каскадному оподаткуванню був впроваджений лише у XX ст., протягом третього етапу розвитку оподаткування подвійність і потрійність оподаткування «лікували» шляхом перенесення виникнення податкового зобов'язання з моменту виготовлення товару або його складових до моменту реалізації споживачу, що відповідає сутності непрямого оподаткування [12].

Отже, підсумовуючи викладене, ми можемо констатувати такі загальні риси третього періоду розвитку непрямого оподаткування:

- частка обсягу непрямого оподаткування в загальних надходженнях від обов'язкових платежів істотно зростає;
- у непрямому оподаткуванні наявний так званий каскадний ефект, тобто штучне подвійне оподаткування та нарахування податку на податок;
- у справлянні непрямих податків момент виникнення податкового зобов'язання переміщується від моменту виготовлення товару до його реалізації споживачу.

Із початку XX ст. до 60-х рр. XX ст. триває четвертий етап розвитку непрямого оподаткування.

Податки завжди були прямим відображенням політичного та економічного буття суспільства, найпершими відчуючи на собі будь-які, більш-менш істотні їх зміни, будучи відображенням своєї історичної епохи в усіх її злетах і падіннях, досягненнях і втратах.

Не винятком стало й найбільш криваве та повне історично значимих подій XX століття, століття, що двічі переділяло географічну мапу світу, століття, що принесло людству страхіття концентраційних таборів і ГУЛАГу, диво квантової теорії, теорії відносності, винайдення пеніциліну, транзистора, Інтернету й дослідження енергії атому. Останній, на відміну від концентраційних таборів або пеніциліну, використовувався людством у різних, прямо суперечливих цілях, у чому й полягає його беззаперечна схожість із податком, який, як свідчили попередні історичні періоди та підтвердило XX ст., іноді мав не менш рушійні наслідки, ніж атомна зброя...

До речі, податок досить широко використовувався як ефективна зброя у XX ст. Зброя, яка винищувала суспільні класи. Варто згадати хоча б приклад СРСР, що використовував податок як знаряддя класової боротьби в першій половині XX ст. Мова йде про податок на коней одноосібних господарств, податок на надприбутки, промисловий податок тощо.



Саме у XX ст. з'явилися унікальні податкові системи тоталітарних режимів СРСР, КНР, Германії, Італії тощо, в основу яких був покладений не принцип справедливості оподаткування всіх платників податків, їх рівності й загальності оподаткування, а принцип дискримінаційного оподаткування окремих верств суспільства (національностей).

Отже, оподаткування стало використовуватися не просто в політичній боротьбі проти опонентів, що, безперечно, траплялося й у попередні податкові періоди, а в перебудові суспільства на базі певної ідеології, забезпечення винищення або розорення певних верств суспільства.

Серед ознак четвертого етапу розвитку оподаткування передусім варто назвати збільшення кількості податкових систем і їх різноманіття. Утворення внаслідок двох світових війн низки незалежних та умовно незалежних територій у Європі та на базі колишніх колоній, що потягнуло за собою збільшення кількості податкових систем, які нові держави конструювали виходячи з власного бачення, що завжди (хоча б у деяких істотних рисах) відрізнялося від податкової системи колишньої метрополії.

Водночас у XX ст., завдяки розробкам видатних учених-економістів, про які йдеться нижче, податок уже не сприймається виключно як фіскальний інструмент із наповнення бюджету, за ним міцно закріплюється роль інструменту державної економічної політики. Регульовальна функція податку стає в рівень із фіскальною.

Четвертий етап оподаткування характеризується створенням і розвитком індустрії ухилення від оподаткування або податкової оптимізації, що включає в себе, крім технологій, спеціалістів і фінансових інструментів, окремі держави й території, що мають статус так званих офшорних зон.

Безперечно, ухилення від оподаткування існувало завжди, однак саме у XX ст. воно стало основою економік кількох десятків країн і територій у світі, що за мовчазної згоди розвинутих держав та силами транснаціонального капіталу відкривали податкові гавані, стимулюючи розвиток секторів власних економік. Це було б неможливо без розвитку міжнародних транснаціональних корпорацій і технологічного прогресу. Перше породило попит на послугу з оптимізації оподаткування. Другий зробив послугу доступною спочатку для великого бізнесу, а згодом – для всіх бажаючих.

Протягом четвертого історичного періоду значно вдосконалилися механізми адміністрування податків, розвивалися спеціалізовані податкові органи, створення яких почалося в попередній період.

Формування капіталістичного виробництва у XIX–XX ст., становлення та розвиток європейських демократій у XX ст. призводили до створення інституту захисту прав платників податків. Платники одержали змогу скажитися на неправомірні дії держави в особі контрольних органів як в адміністративному, так і в судовому порядку, породжуючи тим самим досить широку правозастосовну практику, що лягала в основу вирішення подібних спорів у майбутньому.

Створення дієвого інституту захисту прав платників податків ставало запорукою розвитку економіки держави, у якій платники вважали себе відносно захищеними від свавілля чиновників.

У XX ст. настає ера універсальних акцизів. Замінюючи ними розмаїття успадкованих із XIX ст. акцизів, архітектори податкових систем новітньої історії залишали лише ті непрямі обов'язкові платежі, які були максимально дохідними для бюджетів і відмова від яких призводила б до значних втрат. Повністю відмерли (у СРСР одному з останніх) податки на товари першої необхідності, адже від них найбільше страждали соціально незахищені верстви населення.

Отже, найбільш поширеними серед непрямих податків були податки на алкоголь, тютюн, які до того ж позитивно впливали й на суспільне здоров'я та мораль, а також акциз на нафтопродукти, що із поширенням двигунів внутрішнього згорання став неабияким дохідним.

У XX ст. вдалося позбутися каскадного ефекту, притаманного непрямим податкам більш ранніх періодів. Конструкції непрямих податків, відомих у XX ст., усували цей недолік за рахунок або більш складної формули, або переміщуючись ближче до кінцевого споживача (у ритейл). Остаточню цю проблему вирішив податок на додану вартість (далі – ПДВ), поява якого відкрила новий етап у розвитку оподаткування.



Однак до введення ПДВ податки з обороту успішно реалізувалися у Сполучених Штатах Америки, Європі та СРСР, замінюючи собою велику кількість акцизів, що існували до цього часу.

Зазначені податки, завдяки масовості оподаткування, одразу набули статусу бюджетотутворювальних у багатьох країнах. При цьому, у супереч пересторогам класиків фінансової науки, зазначені податки лягли на всі товари широкого вжитку, досягнувши найбільшої бази оподаткування за всю історію та оподаткувавши найбільшу армію фактичних платників.

Саме у зв'язку з цим частка прямих реальних податків в обсязі державних доходів швидко зменшується.

Отже, підсумовуючи викладене, ми можемо констатувати такі загальні риси третього періоду розвитку непрямого оподаткування:

- настає ера універсальних акцизів, у зв'язку з чим остаточно відмирають різноманітні дрібні акцизи, що існували в XIX ст., крім надприбуткових (акцизи на спирт, тютюн, нафтопродукти);

- податок уже не сприймається виключно як фіскальний інструмент із наповнення бюджету, за ним міцно закріплюється роль інструменту державної економічної політики, регульовальна функція податку стає в рівень із фіскальною.

Питання про виділення в історії розвитку оподаткування п'ятого етапу є доволі спірним. Однак, на нашу думку, винайдення та розробка в 1954 р. та введення і 60-х рр. XX ст. у більшості країн Європи податку на додану вартість змінило податковий світ, що існував до того часу.

Цей універсальний акциз не тільки ефективно запобіг кризі перевиробництва і став одним із найбільш прибуткових для державних бюджетів податком, замінивши собою попередні менш ефективні податки, а й наклав свій відбиток на все суспільно-економічне життя, розділивши, тільки із невеликим перебільшенням, життя на «до» та «після» ПДВ. Сьогодні ПДВ є основним джерелом доходів у більше ніж 120 країнах світу, близько 70% усього населення планети мешкає у країнах, де введений ПДВ, отже, 70% людства є фактичними платниками цього податку.

Останній етап розвитку системи непрямого оподаткування характеризується, крім безпосередньо функціонування ПДВ, існуванням кількох надприбуткових для держави акцизів.

Загалом непряме оподаткування, попри всі недоліки, у доходах державних бюджетів займає переважне, домінуюче становище подекуди зменшуючи частку прямих податків до менше ніж 10%.

Спроби оподаткувати додану вартість зустрічалися в деяких країнах Європи ще на початку XX ст. Ідею обкласти податком додану вартість, замість оподаткування обороту, уперше у світі висловив у 1918 р. відомий німецький учений Вільгельм фон Сіменс.

Однак ПДВ у його сучасному вигляді був обґрунтований М. Лоре в 1954 р. та вперше запроваджений у 1960 р. в Кот д'Івуарі. Податок нараховується при реалізації продукції на всіх етапах її виробництва та обтяжує всіх учасників виробничого ланцюга аж до споживача, що фактично сплачує податок. Однак, на відміну від податку з обороту, що став його предтечею, у формулі ПДВ удалося уникнути подвійного оподаткування продукції (послуг, робіт) у процесі їх виробництва та обробки за рахунок зарахування сплаченого в ціні товару ПДВ з одержаної при подальшій реалізації товару сумою податку всіма учасниками ланцюга, крім кінцевого споживача товару.

У 60–70-х рр. минулого століття податок було запроваджено в більшості країн Західної Європи. Згодом податок був розповсюджений у країнах Азії, Африки та Латинської Америки. Уведення податку мало на меті запобігання кризі перевиробництва, що почала спостерігатись у країнах Європи в 1960-х рр. Адже саме ПДВ, змушуючи виробників і постачальників сплачувати податок з кожної операції, що є об'єктом оподаткування, стримує задоволення неплатоспроможного попиту за рахунок постачання товарів (робіт, послуг) у кредит, що, у свою чергу, запобігає утворенню мильних бульбашок і пірамід на кшталт тих, які спричинили бурхливий розвиток економіки у 20-х рр. XX століття, що, врешті-решт, призвело до Великої Депресії.

ПДВ є невід'ємним елементом податкових систем країн Європейського Союзу, у зв'язку з чим його ведення є однією з обов'язкових умов для країн, що претендують на членство в



Союзі. Його справляння регулюється Директивою Ради Європи 2006/112/ЕС від 28 листопада 2006 р. «Про загальну систему податку на додану вартість» [13], що діє з 01 січня 2007 р. Її прийняття було покликане замінити чинне інтеграційне законодавство у сфері регулювання ПДВ (у т. ч. Шосту Директиву ЄС 77/388/ЕС від 17 травня 1977 р. «Про гармонізацію законодавств держав-членів у сфері податків з обігу» [14]), однак без суттєвих змін.

Австрійський ПДВ має назву німецькою мовою “Umsatzsteuer” (USt) або “Mehrwertsteuer” (MwSt). Стандартна ставка ПДВ у Австрії становить 20%, а також існують знижені ставки в розмірі 12% і 10%. Спеціальна ставка 19% застосовується у громадах Юнгольц і Міттельберг. Платниками ПДВ є суб’єкти господарювання.

ПДВ Великобританії відомий як “Value Added Tax” (VAT). Стандартна ставка ПДВ становить 20%. Є знижені ставки в розмірі 5% і 0%. Товари й послуги, що постачаються на, або з острова Мен вважаються такими, ніби вони поставлялись у межах Великобританії. Нормандські острови не належать до Великобританії або ЄС у цілях ПДВ. Платниками ПДВ є суб’єкти господарювання ЄС.

Французький ПДВ відомий як “Taxe sur la Valeur Ajoutée” (TVA), справляється за стандартною ставкою, що становить 20%. Також є знижені ставки 7%, 5,5% і 2,1%. Спеціальні ставки застосовуються на:

- Корсиці: 19,6%, 13%, 8%, 7%, 5,5%, 2,1% і 0,9%;
- у заморських департаментах (за винятком Французької Гвіани): 8,5%, 2,1%, 1,75% і 1,05%.

Товари й послуги, що постачаються в, або із князівства Монако вважаються такими, що поставлені із Франції.

На думку професора М. Кучерявенка, ПДВ у Західній Європі являє собою ілюстрацію оптимального поєднання фіскальної та стимулювальної функцій податків, що зумовлено такими його особливостями:

1. ПДВ «нейтральний» стосовно підприємств-виробників, оскільки з виторгу від реалізації віднімають витрати на виробничо-комерційну діяльність.
2. Розмір і рівень ПДВ диференційовані, що забезпечує кілька рівнів ставок (від 0 до 38%) і виділяє своєрідні орієнтири, найбільш перспективні, необхідні напрями діяльності.
3. Використання ПДВ здійснюється паралельно із застосуванням інших фінансових важелів, таких як компенсації, податкові канікули.
4. ПДВ зараховується при сплаті прибуткового податку.
5. Держава надає платникові, що сприяє розвитку певного виду діяльності, право вибору сплати ПДВ, або прибуткового податку [15, с. 358–359].

В Україні ПДВ було введено з 01 січня 1992 р. згідно із Законом України «Про податок на додану вартість» від 20 грудня 1991 р., дію якого було зупинено Декретом Кабінету Міністрів України «Про податок на додану вартість» від 26 грудня 1992 р. № 14-92, що почав діяти із 1993 р. З урахуванням доповнень і змін, що вносились в наступних періодах, указаний декрет регламентував порядок обчислення і сплати ПДВ протягом 1993–1997 рр. (до 01 жовтня 1997 р.), замінив податок з обігу, який діяв у той час в Україні, ставкою 18%. Із 01 жовтня 1997 р. до 01 січня 2011 р. порядок обчислення і сплати ПДВ регламентувався Законом України «Про податок на додану вартість» від 03 квітня 1997 р. № 168/97-ВР.

З 01 січня 2011 р. правовий режим справляння ПДВ в Україні визначено розділом V Податкового кодексу України від 02 грудня 2010 р. (далі – ПКУ) [16].

Уведення ПДВ як альтернативи податкам із продажу супроводжувалось значними дискусіями, у межах яких сформувалася низка аргументів щодо негативних характеристик податків з продажу, порівняно з ПДВ, власне, які і схилили уряди, не лише країн Європи, де введення ПДВ стало безумовною передумовою вступу до ЄС, а й, наприклад, Канади та Японії. Цими аргументами експерти вказують таке [17, р. 23–30]:

- ПДВ вводився як заміна податків із оптових продажів чи каскадних податків з обороту, економічний ефект яких мав довільний характер або стимулював вертикальну інтеграцію виробництва. Застосування ПДВ давало змогу зробити податки на споживання більш нейтральними щодо цін, ефективності виробництва та споживання, а також споживчого вибору, оскільки



ки за такої системи ПДВ оподаткуванню підлягає споживання домогосподарств, а не покупки підприємств та організацій (крім кінцевого невиробничого споживання) [18, с. 430–431;]

- ПДВ має більш широку базу оподаткування – ним оподатковуються не лише роздрібні продажі, а й усі невиробничі покупки підприємств, у яких підприємства є кінцевими споживачами, у тому числі й робіт, що виконуються самим підприємством для власних потреб. Податком також оподатковуються придбання товарів/послуг підприємств усіх сфер діяльності, що звільняються від сплати податку (однак таких, які не мають нульової ставки);

- ПДВ дає змогу зменшити викривлення в цінах міжнародної торгівлі через принципи територіальності, оскільки надає можливість вирівняти або ціни споживачів, або виробників;

- справляння ПДВ за найбільш поширеним у світі методом – методом нарахувань із використанням рахунків-фактур – простіше адмініструється та дає змогу більш ефективно боротись із ухиленням від сплати податків, так як подібна система забезпечує розподіл загального обсягу податкових зобов'язань для кожного товару (послуги) між декількома платниками – учасниками комерційного циклу;

- у зв'язку з тим, що техніка справляння ПДВ забезпечує збирання податку на всіх стадіях виробництва, при деякому ускладненні техніки оподаткування збільшується стійкість величин надходжень податку відносно кон'юнктурних коливань динаміки обороту роздрібною торгівлі.

У 1960-х рр. тодішні держави-учасниці ЄС обрали ПДВ, оскільки, на відміну від каскадного податку з обороту, що стягувався раніше, ПДВ дає змогу чітко та недвозначно обчислювати експортну знижку й компенсувати податки з імпорту. Згодом, унаслідок цього, прийняття ПДВ стало умовою вступу до ЄС.

Отже, підсумовуючи викладене, ми можемо констатувати такі загальні риси п'ятого періоду розвитку непрямого оподаткування:

- введення ПДВ, який швидко перетворюється на основний непрямий податок;
- частка обсягу непрямого оподаткування в загальних надходженнях від обов'язкових платежів до бюджетів зростає внаслідок введення податку на додану вартість;
- відбувається подальше вдосконалення адміністрування податків, в адмініструванні податків використовуються новітні електронні технології;
- значно розвивається система спеціалізованих податкових органів, повноваження податкових органів продовжують розширюватися разом із розширення можливостей втручання податківців в особисте життя платників.

Висновки. Безперечно, питання про кількість і тривалість етапів розвитку непрямого оподаткування є доволі дискусійним і викладена вище позиція є небезспірною.

Водночас ми певні, що саме така періодизація історії розвитку одного із найважливіших суспільних, політичних та економічних явищ якнайкраще відображає його сутність, надає можливість найкраще зрозуміти витоки, природу й характер непрямого оподаткування, яке нерозривно супроводжує людство протягом усього його земного буття.

Список використаних джерел:

1. Соколовська А.М. Основи теорії податків : [навчальний посібник] / А.М. Соколовська. – К. : Кондор, 2010. – 325 с.
2. Тарасов И.Т. Основные положения Лоренца Штейна по полицейскому праву в связи с его учением об управлении, изложенные приготавливающимся к профессорскому званию по Кафедре полицейского права стипендиатом Университета св. Владимира И. Тарасовым. – К. : Унив. тип., 1874. – С. 135.
3. Озеров И.Х. Основы финансовой науки: Бюджет. Формы взимания. Местные финансы. Государственный кредит / И.Х. Озеров. – М. : ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2008. – 624 с.
4. Оршанский И.Г. Русское законодательство о евреях. Очерки и исследования / И.Г. Оршанский. – СПб. : Типография и литография А.Е.Ландау, 1877. – 470 с.
5. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах / И.И. Янжул. – М. : Статут, 2002. – 555 с.



6. Бржеский Н.К. Податная реформа. Французские теории XVIII столетия : магистерская диссертация / Н.К. Бржеский. – СПб., 1888. – 209 с.
7. Charles Adams, For Good and Evil. The impact of Taxes on the Course of Civilization, Madison Books, Lanham, 1999.
8. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах / И.И. Янжул. – М. : Статут, 2002. – 555 с.
9. Андрущенко В.Л. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція) : [монографія] / В.Л. Андрущенко, Т.В. Тучак. – К. : Алерта, 2013. – 384 с.
10. Соколовська А.М. Основи теорії податків : [навчальний посібник] / А.М. Соколовська. – К. : Кондор, 2010. – 325 с.
11. Кучерявенко М.П. Курс податкового права : у 6 т. / М.П. Кучерявенко. – Х. : Легас, 2002. – Т. I : Генезис податкового регулювання : у 2 ч. – Ч. 2. – 2002.
12. C. Sullivan. The Tax on Value Added, Col. U. Press. 1965. P. 12.
13. Директива Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість від 28 листопада 2006 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_928.
14. Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:en:HTML>.
15. Кучерявенко М.П. Податкове право. Академічний курс : [підручник] / М.П. Кучерявенко. – К. : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 528 с.
16. Податковий кодекс України від 5 грудня 2010 р. № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
17. Due J.F. The Choice between a Value-Added Tax and a Retail Sales Tax // Report of Proceedings of the Thirty-Seventh Tax Conference, Canadian Tax Foundation. November 18-20. 1985, Toronto^ Canadian Tax Foundation, 1986.
18. Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа / под ред. М. Алексеева, С. Синельникова. – М., 2000. – Т. 1. – 2000. – 502 с.

